



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12259.000191/2009-11
Recurso Embargos
Acórdão nº 9202-011.171 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de março de 2024
Embargante GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO: OMISSÃO DO JULGADO. CABIMENTO

São cabíveis embargos de declaração para suprir omissão de acórdão. Os embargos são acolhidos para integrar os fundamentos eivados de omissão, não concedendo efeitos infringentes ao recurso, quando as omissões constatadas não tiverem o condão de alterar a decisão embargada.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COTA PATRONAL. RELAÇÃO DE SEGURADO OBRIGATÓRIO CARACTERIZADA. ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO. ART. 12 DA LEI Nº 8.212/91. PREENCHIMENTO.

Não se discute a possibilidade de terceirização da atividade-fim, controvérsia já pacificada no Tema de nº 725 do STF, quando comprovado, pela Fiscalização, mediante contundentes provas, a caracterização de segurado obrigatório, deliberadamente acobertada por meio de contratação de pessoa jurídica.

Os embargos merecem ser acolhidos para sanar a omissão acerca dos fatos ensejadores da autuação, que se deu essencialmente pela verificação, a partir dos elementos fáticos do caso concreto, do preenchimento dos quatro requisitos caracterizadores da qualidade de segurados-obrigatórios ao RGPS, previstos na al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada no acórdão 9202-009.972, de 25/10/21, nos termos do voto do relator. Votou pelas conclusões o conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, , Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pelo sujeito passivo às fls. 1572/1585, por meio dos quais suscitara **omissão** em relação ao acórdão de nº **9202-009.972**, prolatado na sessão plenária de 25/10/21, a seguir ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

DECADÊNCIA. RELAÇÃO DE EMPREGO. CONTRATOS QUE NÃO RETRATAM A REALIDADE. ARTIGO 173, I, DO CTN.

A utilização de contratos por meio dos quais se tenta demonstrar que a relação contratual seria cível, quanto de fato é trabalhista, configura condição suficiente para atrair a aplicação do artigo 173, I do CTN.

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DA MATÉRIA NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial quando não há o devido enfrentamento, pelo colegiado a quo, da matéria que se pretende ver reexaminada.

Por meio do despacho de 29/12/22, os Embargos tiveram seguimento admitido para que fosse apreciada **possível omissão**, na medida em que no aresto embargado não conteria manifestação expressa sobre as decisões veiculadas, na sistemática de repercussão geral, pelo STF no RE 958.252 e na ADPF 324, que se refeririam ao tema 725, embora suscitados pelo patrono em sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Os Embargos são tempestivos. Passo, com isso, à sua análise.

Cumpra-se destacar, de início, que a matéria discutida no âmbito do julgamento do recurso especial dizia respeito à contagem do prazo decadencial, na medida em que a decisão então recorrida houve por bem aplicar o artigo 173, I do CTN, por ter vislumbrado, no caso concreto, a existência de fraude e ou simulação, já que a recorrente teria utilizado desses meios, através de contratos fraudulentos onde tentaria demonstrar a existência de relação contratual cível, de modo a acobertar a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Durante todo o desenrolar do julgamento, a se extrair do correspondente voto condutor, o colegiado embargado entendeu, por maioria de 5 votos a 3, que a prática adotada pela recorrente, neste caso, teria configurado dolo, fraude ou simulação voltado à sonegação, a ensejar o deslocamento para a regra geral de contagem do prazo decadencial.

Confira-se excerto do julgado:

Nessa linha, há de se perquirir se, *in casu*, estaria configurado o dolo, fraude ou simulação voltado à sonegação, a ensejar o deslocamento para a regra geral de contagem do prazo decadencial.

Penso que sim.

Não há como negar que a celebração de contratos de prestação de serviços artísticos prestou-se a, neste contexto, apenas dissimular a relação empregatícia descortinada pelo Fisco. E isso soa-me suficiente para entender ter havido simulação, na medida em que efetivamente as partes – contratante e contratados - manifestaram uma vontade contrária àquela verdadeira, voltada a dar visibilidade a um negócio jurídico não correspondente àquele que efetivamente pretenderam. É dizer: diligenciou-se e esforçou-se o autuado a evidenciar um negócio jurídico não condizente com o fim almejado.

Parece-me notório o conhecimento por parte do recorrente de que as diversas contratações, da forma como efetuadas, garantir-lhe-iam uma substancial “economia” tributária. Não é crível que referida conduta, a julgar ainda pelo porte do sujeito passivo, tenha sido adotada sem que fosse minimamente considerado esse objetivo. Vale dizer, o sujeito passivo, ao valer-se, nas palavras do recorrido, de contratos fraudulentos, por meio do qual tentou demonstrar a existência de relação contratual cível, quando de fato seria trabalhista, no mínimo assumiu o risco na produção do resultado “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”.

Mais a mais, penso que o recorrente poderia, alternativamente ao modelo engendrado, ter formulado consulta ao órgão de administração tributária (não há notícias sobre isso no acórdão recorrido), já que a roupagem adotada para caracterizar sua relação com aqueles profissionais é inquestionavelmente inusual, dadas às condições em que se dava a prestação dos serviços, que foram inclusive bem detalhadas pela decisão de primeira instância (fls. 775/776).

Não socorre ao recorrente, a conferir-lhe o benefício da dúvida, o disposto no artigo 129 da Lei 11.196/05, já que sequer possuía vigência a época da conduta questionada pelo Fisco. Não se tratou de conduta que se dera em relação a legislação que um dia admitiu a prática adotada, o que poderia suscitar alguma dúvida quanto à sua vigência ou mesmo à sua correta aplicação ao tempo dos fatos, mas sim de regramento que, em tese, passou a autorizar o que à época dos fatos geradores não o era.

Em outras palavras, não se pode afirmar que o sujeito passivo tinha dúvidas em relação ao correto tratamento tributário deveria ser dado àquela relação contratual ao argumento de que, anos a frente, editou-se lei que veio, em tese, atender às suas pretensões.

Registre-se que a retroatividade na sua aplicação foi textualmente afastada pelo colegiado *a quo*.

Não para por aí, toda a discussão envolvendo o caso, em especial a natureza da relação constituída entre os artistas citados nos autos e o autuado, considerou, fundamentalmente, a constatação da presença dos requisitos básicos de uma relação envolvendo segurado-obrigatório do RGPS, na qualidade de segurado-empregado, nos termos da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – a saber, serviço prestado por pessoa física e pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e, finalmente, subordinação, como bem detalhou o Fisco no item 16 do relatório de fls. 368/385.

A presença desses requisitos foi ainda reafirmada pela decisão de primeira instância e pela decisão do colegiado ordinário deste Conselho, como se pode extrair do excerto abaixo, ainda que este último colegiado houvesse feito referência ao exercício de atividade fim por parte dos contratados:

Em primeiro lugar a Recorrente tenta justificar a desconsideração da personalidade jurídica através de inaplicabilidade da lei, ou discutir a sua legalidade e aplicação ao caso concreto.

Não merece adentrar a tal discussão, pois, como alhures dito, a decisão de piso entendeu que a Fiscalização, com muita razão, desconsiderou a personalidade jurídica dos trabalhadores, eis que ato simulado, tentou caracterizar pessoa física com vínculo empregatício em pessoa jurídica sem vínculo empregatício, ainda que exercesse atividade fim.

Concordo com a decisão de piso, já que o ato simulado desabrochou ao demonstrar cabalmente que eram trabalhadores da área de entretenimento e jornalismo que estavam travestidos de pessoas jurídicas.

Ponto que chamou a atenção deste Relator é o fato de o sujeito passivo não ter se insurgido, já em sua impugnação, contra as constatações do Fisco no tocante à caracterização como segurado obrigatório, na modalidade prevista na al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, consoante consignou o julgador de primeira instância. Veja-se

47. Cumpre ressaltar que a impugnante em sua defesa não enfrentou a totalidade dos argumentos contidos no relatório fiscal, em especial no tocante aos requisitos para caracterização como segurado empregado (serviço prestado por pessoa física e pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica) e das provas produzidas pela fiscalização.

Tal fato, é dizer, a ausência de enfrentamento no tocante aos requisitos para a caracterização da relação previdenciária apontados pelo Fisco aparentemente se repetiu por ocasião de seu recurso voluntário, o que levou o colegiado recorrido a não se aprofundar/mergulhar acerca desses requisitos constatados, registrando, outrossim, que concordara com a decisão de primeira instância.

Repise-se que, a essa altura, não se discute mais a presença, ou não, dos elementos caracterizadores dos segurados-obrigatórios do RGPS, na qualidade de segurados-empregados, conforme dispõe a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, e sim se o *modus operandi* adotado pelo sujeito passivo importou em dolo, fraude ou simulação.

De sua vez, os precedentes trazidos pela embargante, sobre os quais entendeu merecia pronunciamento deste colegiado, versam, assim entendendo e s.m.j., acerca da terceirização da atividade meio ou fim, nada dispondo em relação ao acobertamento – por meio de simulação – da relação de emprego entre os trabalhadores e aquele que supostamente teria terceirizado a atividade (meio ou fim).

Veja-se a tese fixada no tema 725 do STF:

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.

Note-se que o caso em exame e a situação abordada nos precedentes não guardam, s.m.j. relação entre si. Aqui, consoante configurado nos autos, teria havido o ocultamento da efetiva relação existente mediante a contratação, pela recorrente, de pessoas físicas sob a roupagem de pessoa jurídica, quando se identificou presentes os requisitos da relação previdenciária acobertada. É dizer, o contexto dos autos **não se resume** à possibilidade, ou não, de se terceirizar a atividade fim. (as ditas PJOTIZAÇÕES); Lá, diferentemente, versou-se sobre a possibilidade de as empresas terceirizarem sua atividade fim, na circunstância, naturalmente, de a relação de emprego restar configura entre os trabalhadores e a pessoa jurídica que teria sido contratada ou em relação a qual se terceirizou referida atividade (as ditas TERCEIRIZAÇÕES), e não entre aqueles e a contratante da PJ.

A seguir colaciona-se a decisão do STF no RE 958.252, a ver se seria suficiente para afastar as conclusões do Colegiado recorrido acerca da caracterização do dolo, fraude ou simulação:

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 DIALÓGICA, NÃO CONFLITIVA. PRINCÍPIO DA LIBERDADE JURÍDICA (ART. 5º, II, CRFB). CONSECUTÁRIO 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 FRAUDULENTO. 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. INSUBSISTÊNCIA 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. 2. Interesse recursal subsistente após a aprovação das Leis n.º 13.429, de 31 de março de 2017, e 13.467, de 13 de julho de 2017, as quais modificaram a Lei n.º 6.019/1974 para expressamente consagrar a terceirização das chamadas “atividades-fim”, porquanto necessário não apenas fixar o entendimento desta Corte sobre a constitucionalidade da tese esposada na Súmula n.º 331 do TST quanto ao período anterior à vigência das referidas Leis, como também deliberar a respeito da subsistência da orientação sumular do TST posteriormente às reformas legislativas. 3. A interpretação jurisprudencial do próprio texto da Carta Magna, empreendida pelo Tribunal a quo, revela a admissibilidade do apelo extremo, por traduzir ofensa direta e não oblíqua à Constituição. Inaplicável, dessa forma, a orientação esposada na Súmula n.º 636 desta Egrégia Corte. Mais além, não tem incidência o verbete sumular n.º 283 deste Egrégio Tribunal, porquanto a motivação de cunho legal do aresto recorrido é insuficiente para validar o acórdão de forma autônoma. 4. Os valores do trabalho e da livre iniciativa, insculpidos na Constituição (art. 1º, IV), são intrinsecamente conectados, em uma relação dialógica que impede seja rotulada determinada providência como maximizadora de apenas um desses princípios, haja vista ser essencial para o progresso dos trabalhadores brasileiros a liberdade de organização produtiva dos cidadãos, entendida esta como balizamento do poder regulatório para evitar intervenções na dinâmica da economia incompatíveis com os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. 5. O art. 5º, II, da Constituição consagra o princípio da liberdade jurídica, consectário da dignidade da pessoa humana, restando cediço em sede doutrinária que o “princípio da liberdade jurídica exige uma situação de disciplina jurídica na qual se ordena e se proíbe o mínimo possível” (ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 177). 6. O direito geral de liberdade, sob pena de tornar-se estéril, somente pode ser restringido por medidas informadas por parâmetro constitucionalmente legítimo e adequadas ao teste da proporcionalidade. 7. O ônus de demonstrar empiricamente a necessidade e adequação da medida restritiva a liberdades fundamentais para o atingimento de um objetivo constitucionalmente legítimo compete ao proponente da limitação, exigindo-se maior rigor na apuração da certeza sobre essas premissas empíricas quanto mais intensa for a restrição proposta. 8. A segurança das premissas empíricas que embasam medidas restritivas a direitos fundamentais deve atingir grau máximo de certeza nos casos em que estas não forem propostas pela via legislativa, com a chancela do debate público e democrático, restando estéreis quando impostas por construção jurisprudencial sem comprovação inequívoca dos motivos apontados. 9. A terceirização não fragiliza a mobilização sindical dos trabalhadores, porquanto o art. 8º, II, da Constituição contempla a existência de apenas uma organização sindical para cada categoria profissional ou econômica, mercê de a dispersão territorial também ocorrer quando uma mesma sociedade empresarial divide a sua operação por diversas localidades distintas. 10. A dicotomia entre “atividade-fim” e “atividade-meio” é imprecisa, artificial e ignora a dinâmica da economia moderna, caracterizada pela especialização e divisão de tarefas com vistas à maior eficiência possível, de modo que frequentemente o produto ou serviço final comercializado por uma entidade comercial é fabricado ou prestado por agente distinto, sendo também comum a mutação constante do objeto social das empresas para atender a necessidades da sociedade, como revelam as mais valiosas empresas do mundo. É que a doutrina no

campo econômico é uníssona no sentido de que as “Firmas mudaram o escopo de suas atividades, tipicamente reconcentrando em seus negócios principais e terceirizando muitas das atividades que previamente consideravam como centrais” (ROBERTS, John. *The Modern Firm: Organizational Design for Performance and Growth*. Oxford: Oxford University Press, 2007). 11. A cisão de atividades entre pessoas jurídicas distintas não revela qualquer intuito fraudulento, consubstanciando estratégia, garantida pelos artigos 1º, IV, e 170 da Constituição brasileira, de configuração das empresas para fazer frente às exigências dos consumidores, justamente porque elas assumem o risco da atividade, representando a perda de eficiência uma ameaça à sua sobrevivência e ao emprego dos trabalhadores. 12. Histórico científico: Ronald H. Coase, “The Nature of The Firm”, *Economica* (new series), Vol. 4, Issue 16, p. 386-405, 1937. O objetivo de uma organização empresarial é o de reproduzir a distribuição de fatores sob competição atomística dentro da firma, apenas fazendo sentido a produção de um bem ou serviço internamente em sua estrutura quando os custos disso não ultrapassarem os custos de obtenção perante terceiros no mercado, estes denominados “custos de transação”, método segundo o qual firma e sociedade desfrutam de maior produção e menor desperdício. **13. A Teoria da Administração qualifica a terceirização (outsourcing) como modelo organizacional de desintegração vertical, destinado ao alcance de ganhos de performance por meio da transferência para outros do fornecimento de bens e serviços anteriormente providos pela própria firma, a fim de que esta se concentre somente naquelas atividades em que pode gerar o maior valor, adotando a função de “arquiteto vertical” ou “organizador da cadeia de valor”.** 14. A terceirização apresenta os seguintes benefícios: (i) aprimoramento de tarefas pelo aprendizado especializado; (ii) economias de escala e de escopo; (iii) redução da complexidade organizacional; (iv) redução de problemas de cálculo e atribuição, facilitando a provisão de incentivos mais fortes a empregados; (v) precificação mais precisa de custos e maior transparência; (vi) estímulo à competição de fornecedores externos; (vii) maior facilidade de adaptação a necessidades de modificações estruturais; (viii) eliminação de problemas de possíveis excessos de produção; (ix) maior eficiência pelo fim de subsídios cruzados entre departamentos com desempenhos diferentes; (x) redução dos custos iniciais de entrada no mercado, facilitando o surgimento de novos concorrentes; (xi) superação de eventuais limitações de acesso a tecnologias ou matérias-primas; (xii) menor alavancagem operacional, diminuindo a exposição da companhia a riscos e oscilações de balanço, pela redução de seus custos fixos; (xiii) maior flexibilidade para adaptação ao mercado; (xiv) não comprometimento de recursos que poderiam ser utilizados em setores estratégicos; (xv) diminuição da possibilidade de falhas de um setor se comunicarem a outros; e (xvi) melhor adaptação a diferentes requerimentos de administração, know-how e estrutura, para setores e atividades distintas. **15. A terceirização de uma etapa produtiva é estratégia de organização que depende da peculiaridade de cada mercado e cada empresa, destacando a opinião doctorum que por vezes a configuração ótima pode ser o fornecimento tanto interno quanto externo** (GULATI, Ranjay; PURANAM, Phanish; BHATTACHARYA, Sourav. "How Much to Make and How Much to Buy? An Analysis of Optimal Plural Sourcing Strategies." *Strategic Management Journal* 34, no. 10 (October 2013): 1145–1161). Deveras, defensável à luz da teoria econômica até mesmo a terceirização dos Conselhos de Administração das companhias às chamadas Board Service Providers (BSPs) (BAINBRIDGE, Stephen M.; Henderson, M. Todd. “Boards-R-Us: Reconceptualizing Corporate Boards” (July 10, 2013). University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics Research Paper No. 646; UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 13-11). 16. As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores. 17. A prova dos efeitos práticos da terceirização demanda pesquisas empíricas, submetidas aos rígidos procedimentos reconhecidos pela comunidade científica para desenho do projeto, coleta, codificação, análise de dados e, em especial, a realização de inferências causais mediante correta aplicação de ferramentas matemáticas, estatísticas e informáticas, evitando-se o enviesamento por omissão de variáveis (“omitted variable bias”). 18. A terceirização,

segundo estudos empíricos criteriosos, longe de “precarizar”, “reificar” ou prejudicar os empregados, resulta em inegáveis benefícios aos trabalhadores em geral, como a redução do desemprego, diminuição do turnover, crescimento econômico e aumento de salários, permitindo a concretização de mandamentos constitucionais como “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, “redução das desigualdades regionais e sociais” e a “busca do pleno emprego” (arts. 3º, III, e 170 CRFB). 19. A realidade brasileira, apurada em estudo específico, revela que “os trabalhadores das atividades de Segurança/vigilância recebem, em média, 5% a mais quando são terceirizados”, que “ocupações de alta qualificação e que necessitam de acúmulo de capital humano específico, como P&D [pesquisa e desenvolvimento] e TI [tecnologia da informação], pagam salários maiores aos terceirizados”, bem como afirmou ser “possível que [em] serviços nos quais os salários dos terceirizados são menores, o nível do emprego seja maior exatamente porque o ‘preço’ (salário) é menor” (ZYLBERSTAJN, Hélio et alii. “Diferencial de salários da mão de obra terceirizada no Brasil”. In: CMICRO - Nº32, Working Paper Series, 07 de agosto de 2015, FGVEESP). 20. A teoria econômica, à luz dessas constatações empíricas, vaticina que, verbis: “Quando a terceirização permite às firmas produzir com menos custos, a competição entre firmas que terceirizam diminuirá os preços dos seus produtos. (...) consumidores terão mais dinheiro para gastar com outros bens, o que ajudará empregos em outras indústrias” (TAYLOR, Timothy. “In Defense of Outsourcing”. In: 25 Cato J. 367 2005. p. 371). 21. O escrutínio rigoroso das premissas empíricas assumidas pela Corte de origem revela insubsistentes as afirmações de fraude e precarização, não sendo suficiente para embasar a medida restritiva o recurso meramente retórico a interpretações de cláusulas constitucionais genéricas, motivo pelo qual deve ser afastada a proibição, em homenagem às liberdades fundamentais consagradas na Carta Magna (art. 1º, IV, art. 5º, II, e art. 170). 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. 24. É aplicável às relações jurídicas preexistentes à Lei nº. 13.429, de 31 de março de 2017, a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por esta (art. 31 da Lei nº. 8.212/93), mercê da necessidade de evitar o vácuo normativo resultante da insubsistência da Súmula nº. 331 do TST. 25. Recurso Extraordinário a que se dá provimento para reformar o acórdão recorrido e fixar a seguinte tese: **“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”.** (grifei)

A ementa acima conduz à conclusão de que, se no caso dos autos, a motivação para a exigência residisse unicamente na atuação dos prestadores de serviços na atividade-fim da contratante, o julgado do STF no bojo do RE 958.252 seria efetivamente hábil a alterar a decisão do Colegiado recorrido. O mesmo poder-se-ia dizer em relação à ADPF 324.

Entretanto, nota-se que a questão da prestação de serviço em atividade-fim foi apenas *mais* um elemento a fundamentar o lançamento e a amparar a conclusão acerca da interposição de pessoa jurídica, com intuito único de ocultar a verdadeira relação existente e reduzir a carga tributária da Contribuinte.

Da flagrante diferença entre os casos, extraio que a pretensão ora deduzida reside na **reavaliação dos efeitos** da prática então adotada pela autuada no bojo daquelas contratações, o que não encontra espaço em sede de Embargos de Declaração. É dizer, é inviável, a pretexto de havido omissão na decisão embargada, rediscutir matéria já apreciada.

Abre-se aqui um parêntese para registrar que por meio do petitório de fls.1.643/1.664, com intuito de informar fatos novos, o sujeito passivo tece uma série de considerações, reafirmadas da tribuna nesta data, partindo da premissa que a decadência só teria sido afastada pelo colegiado recorrido pelo fato de ter havido terceirização da atividade fim. Reforça que a divergência jurisprudencial residiu justamente na temática da terceirização da atividade fim.

De fato, a divergência jurisprudencial foi admitida por este colegiado em razão de apesar de os paradigmas tratarem do mesmo contribuinte e de semelhante contexto fático do aqui verificado, concluíram em sentido oposto ao do recorrido. Confira-se excerto do voto condutor do acórdão embargado:

Do noticiado acima, muito embora o relator ter-se limitado, no tópico dedicado à decadência, a apenas assentar a “*existência de simulação ou fraude*”, o ponto é que nos paradigmas, analisando semelhante contexto fático e em relação a processos do aqui recorrente, decidiu-se em sentido diametralmente oposto, evidenciando a divergência jurisprudencial a ser dirimida por este colegiado: aqui, aplicou-se à decadência as disposições do § 4º do artigo 150, c/c inciso I do artigo 173, ambos do CTN; enquanto lá, o prazo estabelecido, como regra, naquele mesmo § 4º do artigo 150.

Nesse rumo, uma vez conhecido o recurso, a análise empreendida pelo colegiado levou em conta a prática adotada pelo aqui embargante ao celebrar contrato civil com “pessoas jurídicas” constituídas por profissionais, em relação aos quais o fisco demonstrou o preenchimento dos requisitos previstos no art. 12, I, al. “a” da Lei nº 8.212/91. Dito de outra forma, a análise não se prestou a rediscutir a existência, ou não, da referida relação, matéria já então superada, tampouco se seria legítima a terceirização da atividade fim.

Na sequência, o embargante noticia o julgamento das Reclamações que apresentou junto ao STF e que culminaram na cassação do acórdão proferido pela 1ª TO da 2ª Câmara desta Seção (**Rcl 65.484**) – *que teria analisado fatos geradores de 2015* – e do acórdão proferidos pela DRJ (**Rcl 52.723**) no processo 16682.720763/2020-31 – *fatos geradores de 2016* – e no processo 10880.773666/2020-28 – *fatos geradores de 2017* – e assevera que ambos os julgados teriam sido ancorados no RE 958.252 e na ADPF 324, que se refeririam ao tema 725.

Insiste que as decisões devem ser consideradas no julgamento destes embargos, vez que seriam aplicadas não apenas a casos idênticos, mas também a situações similares ou análogas.

Pois bem. Não há notícias por parte do sujeito passivo de que tais Reclamações, ou mesmo outras, se relacionem ao processo em tela.

E mais, a julgar pela ementa do Agravo Regimental na Reclamação 52.723, restou de fundamental importância o contexto do artigo 129 da Lei 11.196/2005.

EMENTA : AGRAVO REGIMENTAL EM RECLAMAÇÃO. RECLAMAÇÃO PROPOSTA CONTRA DECISÕES PROFERIDAS POR AUTORIDADES DA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. POSSIBILIDADE. **ADC 66/DF, ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS E ARTÍSTICOS, TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA, LIBERDADE DE INICIATIVA E DE ORGANIZAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS, RECLAMAÇÃO JULGADA PROCEDENTE, AGRAVO IMPROVIDO.**

I - Nos termos do § 2º do art. 102 da CF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

II - A reclamação é instrumento previsto para a garantia da autoridade das decisões do STF (art. 102, I, I, da CF).

III - Admite-se reclamação contra decisão administrativa que afronte decisão proferida por esta Suprema Corte em ações declaratórias de constitucionalidade, ações diretas de inconstitucionalidade ou arguições de descumprimento de preceito fundamental.

IV - Excepcionalidade também configurada no caso, a reforçar o conhecimento imediato da reclamação.

V - No caso, autoridades fiscais afastaram a terceirização licitamente realizada entre prestadores e tomadores de serviços intelectuais e artísticos, em afronta ao decidido na ADC 66/DF.

VI - Agravo regimental ao qual se nega provimento.

O mesmo pode-se dizer, s.m.j., quanto ao julgamento da Rcl 65.484, que também considerou o contexto das disposições daquele artigo 126.

...Nessa esteira de entendimento, justificou que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não seria aplicável a situação ora analisada, pois não produziria efeitos de forma absoluta, devendo ser interpretado em conjunto com os demais dispositivos da legislação trabalhista e previdenciária. Ou seja, o referido dispositivo não poderia ser interpretado de forma isolada e literal, mas em conjunto com todo o ordenamento jurídico vigente que rege as relações trabalhistas.” Destaco que a ADC 66 foi ajuizada exatamente diante da “incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e a tomadora dos serviços”. Nesse contexto, esta CORTE, ressalvando que o art. 129 da Lei 11.196/2005 se restringe aos efeitos fiscais e previdenciários decorrentes da prestação de serviços intelectuais, artísticos e culturais, assentou que o dispositivo questionado “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.” ...

Vê-se, com isso, que ambos os julgados trataram de tributos exigidos já sob a égide do artigo 129 da Lei 11.196/2005, o que difere do caso dos autos, que abarcam fatos geradores anteriores à Lei.

Em suma, além da terceirização da atividade-fim, no presente caso foram identificadas outras razões para caracterizar conduta simulatória, consistente na interposição de pessoa jurídica para dissimular relação previdenciária, de modo que a decisão do STF no bojo do

RE 958.252 e na ADPF 324 não servem de fundamento sequer para afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN.

Nesse passo, conclui-se que as decisões do STF que declararam lícita a terceirização de atividade-fim não socorre a Contribuinte, uma vez que esta não foi a única causa a fundamentar o lançamento, além do que naquele *decisum* judicial inexistiu, por óbvio, chancela à interposição de pessoa jurídica para ocultar o que, na realidade, era uma relação envolvendo segurados-obrigatórios do RGPS, na qualidade de segurados-empregados, preenchidos os requisitos contidos na al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Anto o exposto, VOTO no sentido de ACOLHER os embargos para, sem efeitos infringentes, suprir a omissão apontada nos termos deste voto.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti.

Declaração de Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Ponho-me de acordo com o em. Relator, pedindo licença para tecer alguns apontamentos adicionais.

Não se desconhece que uma série de reclamações têm sido distribuídas ao Guardião da Constituição para preservar sua competência e garantir o cumprimento da decisão por ele prolatada no Tema de nº 725, que chancela a terceirização da atividade-fim. É preciso, contudo, sempre ter cautela a aventar eventual descumprimento, de modo que imperioso o debruçar sobre o caderno processual, de modo a melhor compreender a realidade fática nele albergada.

De acordo com o **§ 2º do art. 229 do RPS**, “[s]e 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.**”

Além disso, da conjugação das previsões contidas no **art. 142 e 149 do CTN**, bem como em atenção ao disposto no **parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário**, cuja constitucionalidade foi chancelada pelo exc. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos.** No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma

fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Em verdade, desde logo melhor aclarar que sequer há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias *etc.* Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “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.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

Há de se pontuar ser acertada a assertiva da embargante no sentido de não ser ilegal a terceirização. De fato, a prática não está eivada de ilegalidade e passou a ser regulada pela legislação trabalhista a partir da reforma aprovada pela Lei nº 13.467/17, inclusive para admitir a terceirização de atividades-fim do negócio.

Não está em discussão nestes autos a possibilidade de terceirizar (ou não) serviços – tema este de competência exclusiva da justiça especializada –, mas sim a comprovação de ter a embargante se valido do instituto para disfarçar relações que, na realidade, seriam fatos geradores de obrigações previdenciárias, conforme amplamente demonstrado no relatório da autuação, sem que houvesse a insurgência da parte ora embargante, como bem apontado pelo em. Relator.

Ao meu sentir, pretende a embargante, a partir de uma tese jurídica, inaplicável ao caso em espeque, tentar modificar o deslinde de uma autuação escorada em minudente trabalho desempenhado pela fiscalização, que logrou êxito em comprovar a tentativa escamoteada de não recolhimento das contribuições previdenciárias quando preenchidos os requisitos inarredáveis e cumulativos previstos na al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – (i) pessoalidade, (ii) habitualidade, (iii) subordinação e com pagamento de (iv) remuneração.

Com base nessas razões, **também acolho os embargos para sanar a omissão apontada sem, contudo, atribuir efeitos infringentes ao julgado.**

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira