



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.726371/2011-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.410 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2023  
**Recorrente** IBE BUSINESS EDUCATION DE SAO PAULO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.**

No caso, do Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação preenche as condições de segurado empregado, previstas na legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

**DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.**

Pode o Auditor Fiscal da Previdência Social desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando preenchidas as condições necessárias, conforme o Art. 33, *caput* da Lei nº 8.212/91 c/c o Art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Integra o salário de contribuição do segurado empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. IRREGULARIDADES. REMUNERAÇÃO.**

Constatadas irregularidades na distribuição de lucros, os valores pagos irregularmente aos diretores devem ser considerados como remuneração, sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias.

**ÔNUS DA PROVA. ATOS ADMINISTRATIVOS.**

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, até a competência 11/2008, inclusive, vencidos os Conselheiros Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto e Thiago Buschinelli Sorrentino que davam provimento parcial em maior extensão. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 706 e segs.) interposto nos autos do processo nº 15504.726371/2011-82, em face do Acórdão nº 06-46.696 (fls. 682 e seguintes), julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), em sessão realizada em 22 de abril de 2014, no qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação parcial, mantendo-se e o crédito tributário exigido, de acordo com os fundamentos de e-fls. 682 e segs., cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.**

No caso do Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação preenche as condições de segurado empregado, previstas na legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

**DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.**

Pode o Auditor Fiscal da Previdência Social desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando preenchidas as condições necessárias, conforme o Art. 33, *caput* da Lei nº 8.212/91 c/c o Art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Integra o salário de contribuição do segurado empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

#### DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. IRREGULARIDADES. REMUNERAÇÃO.

Constatadas irregularidades na distribuição de lucros, os valores pagos irregularmente aos diretores devem ser considerados como remuneração, sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias.

#### ÔNUS DA PROVA. ATOS ADMINISTRATIVOS.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil.

#### MULTA DE OFÍCIO.

Incide da multa de ofício no percentual de 75%, sobre o valor das contribuições apuradas como devidas e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP's).

#### MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada, portanto não litigiosa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### **Do lançamento fiscal e Impugnação**

Esclareço, de início que, em sua impugnação, a defesa apresentada cingiu-se somente em relação aos seguintes levantamentos, sendo os demais considerados não impugnados (conforme art. 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97), e não serão objeto deste voto:

- CE1/CE2 EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL;
- CV1/CV2 EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL;
- LD1/LD2 ADICIONAL DISTRIBUIÇÃO LUCRO DIRETOR, e;
- PE1/PE2 PROFESSOR EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Nesse sentido, consta às fls. 677, despacho do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário SECAT, de 04/01/2013, onde informado que o contribuinte quitou os levantamentos AE1, AE2, CA1, CA2, CI1, CI2, CO1 e CO2, relativa à parte não impugnada, conforme constam das guias anexas às fls. 670 e itens de cobrança de fls. 671/676.

Importa mencionar também que o lançamento objeto destes autos está relacionado a outros dois Processos Administrativos - PTA nº 15504.726375/2011-61, consistente no Auto de Infração (DEBCAD) nº 37.171.155-0 (contribuições a outras entidades/terceiros – FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), e PTA nº 15504.726376/2011-13, que trata dos Autos de Infração (DEBCAD) nº 51.007.069-8, 51.007.070-1 e 51.007.071-0.

O lançamento e sua impugnação foram bem reportados pela primeira instância, pelo que passo a adotar o relatório daquele julgado, observado o esclarecimento acima.

### DA AUTUAÇÃO

*Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte acima identificado em 19/12/2011, no montante consolidado de R\$ 344.836,94 (trezentos e quarenta e quatro mil e oitocentos e trinta e seis reais e noventa e quarenta), relativo às contribuições sociais (parte patronal e GILRAT) não recolhidas e nem declaradas em GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, destinadas à Seguridade Social, aplicadas sobre remuneração não considerada como base de incidência pelo contribuinte, pagas devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços e incidente sobre os serviços prestados por cooperados, conforme lançamentos detalhados a seguir: (vide quadro de fls. 684)*

| Código | Fato Gerador                                            |
|--------|---------------------------------------------------------|
| AE1    | AUXILIO EDUCACAO                                        |
| AE2    | AUXILIO EDUCACAO                                        |
| CA1    | SERV PREST COOPERADO ARBITRAMENTO                       |
| CA2    | SERV PREST COOPERADO ARBITRAMENTO                       |
| CE1    | EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIB INDIVIDUAL                |
| CE2    | EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIB INDIVIDUAL                |
| CI1    | SERVIÇO PRESTADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL                |
| CI2    | SERVIÇO PRESTADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL                |
| CO1    | SERVIÇO PRESTADO COOPERADO                              |
| CO2    | SERVIÇO PRESTADO COOPERADO                              |
| CV1    | EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL           |
| CV2    | EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL           |
| LD1    | ADICIONAL DISTRIBUIÇÃO LUCRO DIRETOR                    |
| LD2    | ADICIONAL DISTRIBUIÇÃO LUCRO DIRETOR                    |
| PE1    | PROFESSOR EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL |
| PE2    | PROFESSOR EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL |

#### 2. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 29/42:

2.1. Foi emitido termo de sujeição passiva, fls. 226, em face da responsabilidade solidária existente entre a empresa IBS BUSINESS SCHOOL DE MINAS GERAIS LTDA e a autuada que a época da ocorrência dos fatos geradores pertenciam ao mesmo grupo econômico, situação comprovada pela existência de sócios administradores em comum, e, em decorrência da inclusão dos empregados da IBE BUSINESS EDUCACION DE SAO PAULO LTDA no mesmo plano de saúde já pactuado entre a UnimedBH e a IBS BUSINESS SCHOOL DE MINAS GERAIS LTDA, conforme bem detalhado no Relatório Fiscal.

#### • Dos fatos geradores

(...)

2.5 Em relação aos levantamentos PE1 E PE2 PROFESSOR EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIB INDIVIDUAL, CV1, CV2, CE1 E CE2 EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, diante da análise da situação fática e do convênio assinado entre IBE Business Education de São Paulo Ltda e a Fundação

Getulio Vargas – FGV constatou-se que vários segurados considerados contribuintes individuais pela empresa, (professores, coordenadores, aplicadores de provas/acompanhamento de aulas), seriam, na verdade, segurados empregados, eis que preenchidos os pressupostos para a relação de emprego, como a subordinação, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade.

2.6 Os motivos de fato e de direito, constam do Relatório Fiscal e do Relatórios Fundamentos Legais do DébitoFLD, bem como dos Anexos de fls. “Aulas por período e Coordenadores”, CV1, CV2, CE1 E CE2.

2.7 Os pagamentos efetuados aos professores foram obtidos através das informações apresentadas pela autuada, das grades curriculares, onde consta a data, turma, disciplina, professor, pessoa jurídica, valor h/a, carga horária, ajuda de custo e das cartas de Intenção onde estavam relacionadas as matérias a serem ministradas nos cursos aprovados pela FGV. Assim, foram cotejadas estas informações com a contabilidade e com a relação de recolhimentos realizados em GPS pela empresa, o qual segue detalhado em sua Planilha INSS-ISS CP-2008.

2.8 Os levantamentos **CE1 e CE2** referem-se, apenas à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT, visto que a contribuição patronal referente aos vinte por cento da empresa foi declarada em GFIP pela autuada, para os segurados (Deniz Edilene Vido Malaguti e Zueide Xavier) cuja categoria estava incorretamente enquadrada como serviços prestados por contribuinte individual.

2.9. Os lançamentos relativos aos coordenadores foram extraídos da conta contábil 3.1.1.01.002 Professores – PF e na conta contábil 3.1.1.01.013. e 3.1.1.03.011 Aplic. de Provas/Acompanhamento de Aulas.

2.10 Em relação aos recolhimentos referentes aos empregados incorretamente considerados contribuintes individuais, cabe esclarecer que foram aproveitados os créditos existentes para os lançamentos PE1 e PE2 PROF EMPREG CONSID CONTRIB IND e CV1 CV2 EMPREG CONSID CONTRIB IND nas competências em que se deram os recolhimentos. Os valores apropriados estão demonstrados nos anexos CREDITO APROP. PROF e CV ANEXO.

2.11. Quanto aos serviços prestados pelos contribuintes individuais foram apurados apenas aqueles relacionados no levantamento **CI1 E CI2 - SERV PREST CONTRIB IND**, encontrados na contabilidade que não integraram os recolhimentos efetuados, detalhados no RL - Relatório de Lançamentos. Vale destacar que os mencionados contribuintes individuais não estavam informados na GFIP existente na data do início do procedimento fiscal. No TIF-1 foi solicitada a correção das GFIP para a inclusão dos fatos geradores das contribuições recolhidas e não informadas, tendo sido apresentadas correções parciais.

2.12. Os levantamentos **LD1 e LD2** referem-se a valores pagos a título de antecipação de lucros, lançados na conta contábil 1.1.4.10.001 ao Sr. Heliomar Manoel Quaresma e ao Sr. Alexander de Oliveira Damasceno, conta 1.2.1.01.005, diretores não empregados que não integravam mais o quadro societário da empresa no período fiscalizado, conforme o que dispõe a sétima alteração contratual, datada de 05/08/2002 e registrada sob o número 08 no registro 73.729, no livro A do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, fls.

(...)

2.16. As bases de cálculo das contribuições da empresa, as alíquotas aplicadas encontram-se descritas nos DISCRIMINATIVOS DO DÉBITO – DD.

2.17. Tendo em vista a ocorrência, em tese, de crime contra a seguridade social foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais.

2.18. Em decorrência do que dispõe a alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – CTN foi elaborado o comparativo da multa mais benéfica que consiste em anexo ao presente processo bem como os anexos AI 68, AI 78 e Comparativo de Multa, onde ficou definido que a multa a ser aplicada é a da legislação atual, conforme detalhado no relatório comparativo da multa.

(...)

### **DA IMPUGNAÇÃO**

3. Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada pessoalmente em 31/01/2012, a empresa apresentou defesa tempestiva de fls. 470/502, acompanhada de documentos de fls. 503/669, informando, inicialmente que a defesa apresentada cinge-se somente em relação aos seguintes levantamentos: CE1/CE2 - EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, CV1/CV2 - EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, LD1/LD2 - ADICIONAL DISTRIBUIÇÃO LUCRO DIRETOR, PE1/PE2 - PROFESSOR EMPREGADO CONSIDERADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, conforme passa a expor, em síntese:

• **Da incorreção da caracterização de professor de pós graduação como segurado empregado.**

3.1. Aduz ser incorreta a caracterização de professor de pós-graduação como segurado empregado, uma vez que não se encontravam preenchidos as condições para tanto. No caso, o agendamento prévio de horário para realização das aulas, a carga horária contratada, a estipulação do conteúdo programático a ser cumprido e oferecimento de espaço físico para o exercício do magistério constituem-se, em verdade, como condições mínimas para a própria existência e viabilidade das aulas ministradas no curso de pós-graduação.

3.2. Ademais, expedientes como a avaliação acadêmica e controle de presença da aula ministrada também não denotam subordinação, mas configuram mera verificação pela contratante acerca do bom cumprimento dos serviços prestados. Neste sentido, junta aos autos por amostragem, a troca de e-mails e protocolos internos, fls. 527/634, a fim de demonstrar que os professores, por diversas razões, acabavam sendo substituídos por outros na execução dos serviços.

3.3. Que os cursos de pós-graduação diferenciam-se substancialmente de cursos de graduação ou de ensino médio ou fundamental, especialmente em razão de o professor lecionar como regra geral, apenas 1 (uma) aula sobre determinado ponto específico da matéria, enquanto nos demais cursos regulares o professor, normalmente, ensina, com regularidade (frequência semanal, no mínimo), toda a matéria de determinado ano ou período.

3.4. Tanto assim, que os professores dos cursos de pós-graduação ministram aulas específicas em mais de uma instituição de ensino, tal como se verifica, por amostragem, nos currículos públicos (Plataforma Lattes3) de alguns professores incorretamente enquadrados no Auto de Infração como segurados obrigatórios (fls. 635/658).

3.5. Destarte, inexistindo dedicação exclusiva dos professores aos cursos de pós-graduação oferecidos pela Impugnante, não se pode cogitar a existência de pessoalidade, tal como realizado pela autuação recorrida.

3.6. De outro modo, aulas esporádicas ministradas pelos professores de pós-graduação, cuja matéria pode não ser necessariamente lecionada em período posterior, ou mesmo

ministrada pelo mesmo professor, não configuram a continuidade na prestação de serviços, e, por consequência, habitualidade. Nesse sentido, junta acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 1a. 3ª e 4ª Região.

3.7. Afirma que na esteira da jurisprudência pátria, professores de cursos de pós-graduação lato sensu são considerados segurados autônomos, individuais, e não segurados-empregados, haja vista inexistirem, in casu, as condições legais de subordinação, não eventualidade e pessoalidade dos serviços prestados.

**• Da ilegalidade do enquadramento de aplicador de prova como segurado empregado.**

3.8. A Fiscalização também entendeu que os aplicadores de prova contratados pela Impugnante, assim como ocorreu com o corpo docente responsável por lecionar os módulos dos cursos ministrados pela Impugnante, deveriam ser enquadrados como empregados da Impugnante.

3.9. Com efeito, sendo um trabalho de curta duração vinculado a um evento certo e determinado que não demande a necessidade de permanência com ânimo definitivo do aplicador de prova no quadro de empregados da Impugnante, constata-se que um autônomo pode perfeitamente aplicar prova para a Impugnante, mediante pagamento previamente acordado sem a necessidade de firmar qualquer vínculo empregatício. Salienta, conforme se verifica pela documentação anexa (fls. 660/661), que os aplicadores de prova têm vínculo empregatício com outras empresas, inclusive já recolhendo a contribuição previdenciária sobre o teto salarial, o que também demonstra a inviabilidade de enquadrá-los como empregados da impugnante como quer fazer crer a fiscalização.

3.10. Cita como exemplo o segurado Sr. Fernando Fontenelle Bezerelli Coutinho, alegando que ele à época era gerente de negócios do Banco Santander em Jundiaí e apesar de ter vínculo empregatício com uma das maiores instituições financeiras do país, recebeu um valor previamente ajustado como autônomo para aplicar provas durante certo período de tempo. Contudo, o simples fato dele ter assinado uma lista de presença designada como: "FOLHA DE PONTO DE APLICAÇÃO DE PROVA", não pode ensejar o seu enquadramento como empregado da Impugnante.

3.11. Afirma não ser presente nesta relação, o caráter de pessoalidade, uma vez que em caso de eventual ausência do aplicador de prova na data e hora ajustados para a realização dessa atividade, a Impugnante poderia solicitar uma terceira pessoa para que fizesse aquele trabalho do aplicador de prova.

3.12. Para elucidar essa questão, recorre aos ensinamentos do Prof. Maurício Godinho Delgado sobre o conceito de pessoalidade e para fins de caracterização da relação de emprego e cita ainda decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Concluindo, após que a existência de vínculo empregatício de um aplicador de prova com outra empresa, já denota a natureza eventual dessa atividade prestada, impedindo assim o enquadramento desses indivíduos como empregados da Impugnante.

**• Da Incorreção da caracterização de coordenador de Pós-Graduação como segurado-empregado**

3.13. O Relatório Fiscal impugnado não fundamentou ou comprovou a habitualidade (não eventualidade) e pessoalidade das atividades de coordenação, o que, por si só, evidencia a impossibilidade de inclusão dos coordenadores como segurados-empregados.

3.14. Reporta, neste tópico às mesmas considerações efetuadas nos tópicos anteriores a respeito da inexistência de subordinação dos professores e dos aplicadores de prova.

3.15. O Relatório Fiscal não comprovou que os coordenadores deveriam seguir diretrizes ou prestar contas à direção da impugnante, existindo apenas o acerto do serviço a ser prestado.

3.16. Toda a documentação lastreada neste Auto de Infração e mesmo a fundamentação do Relatório Fiscal denotam apenas a vinculação da Coordenadoria à instituição conveniada (FGV), de sorte que a Impugnante o remunera sobre serviço que presta com independência e autonomia, haja vista que a Impugnante não tem qualquer interferência em seu trabalho.

3.17. Assim, seja por ausência de subordinação, seja por ausência de demonstração da não eventualidade e pessoalidade das atividades de coordenação, este item da autuação também deve ser cancelado.

**• Do Adiantamento de Distribuição de Lucros da Impugnante aos Diretores não-Sócios (Levantamentos LD1 E LD2 da Autuação Fiscal)**

3.18. Ao contrário do alegado pela Fiscalização os valores recebidos pelo diretor presidente Sr. Heliomar Manoel Quaresma e pelo diretor comercial Sr. Alexander de Oliveira Damasceno não constituem remuneração por serviços prestados. Conforme reconhecido pela Fiscalização, os referidos diretores são os únicos sócios da empresa Quaresma e Damasceno Participações Ltda. que possui 50% (cinquenta por cento) das quotas da Impugnante, conforme admitido pela própria Fiscalização e provado pelos atos societários da Impugnante (fls. 663/669). Portanto, apesar de não serem sócios diretores da Impugnante, são representantes e únicos sócios da empresa Quaresma Damasceno Participações Ltda.

3.19. Assim, como únicos sócios e representantes legais desta empresa Quaresma Damasceno Participações Ltda, não há qualquer restrição legal ou societária a impedir que recebessem valores por conta e ordem desta empresa.

3.20. Portanto, ao contrário do alegado pela Fiscalização, os valores recebidos pelo diretor presidente Sr. Heliomar Manoel Quaresma e pelo diretor comercial Sr. Alexander de Oliveira Damasceno não constituem remuneração, pois tais valores foram recebidos por conta e ordem da empresa Quaresma e Damasceno Participações Ltda., como adiantamento de distribuições de lucros, o que afasta o caráter de remuneração por serviços prestados.

3.21. Deste modo, deve ser dado provimento à presente Impugnação de modo a ser cancelado o crédito tributário referente à Contribuição destinada à Seguridade Social quanto a este item da autuação.

**• Da aplicação equivocada da multa**

3.22. Caso o lançamento fiscal não seja cancelado na íntegra, deve ser determinada a retificação da penalidade aplicada, uma vez que a auditoria equivocou-se ao fazer a comparação das penalidades.

3.23. Apenas com o advento da MP n.º 449/2008 passou a se aplicar também aos créditos previdenciários a sistemática de penalidades previstas na Lei n.º. 9.430/1996: multa de mora para os casos de recolhimento em atraso (limitada a 20%, nos termos do §2º do art. 61) e multa de ofício para os casos de constituição do crédito via atividade fiscal (em geral 75%, conforme art. 44 da citada Lei). Anteriormente, não havia que se falar na incidência de multa de ofício, mas tão somente na multa de mora, consoante previsão expressa do art. 35 da Lei n.º 8.212/91.

3.24. Como a multa de mora aplicada com base no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 teve sua aplicação limitada ao patamar de 20% pela MP n.º 449/08 (o que foi confirmado pela



*Lei n.º 11.941/09), torna-se compulsória a aplicação exclusivamente desse percentual em substituição à multa de ofício equivocadamente aplicada. Caso contrário, restará afrontada a retroatividade benéfica determinada pelo art. 106, II, "c", do CTN.*

*3.25. Reitere-se que não há como se considerar a aplicação da multa de ofício ao presente caso, nem mesmo para fins de comparação, uma vez que penalidade dessa natureza não estava prevista para os casos de contribuições previdenciárias na época da ocorrência dos fatos geradores objeto deste Auto de Infração (exercício de 2008), nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional.*

*3.26. Portanto, a única multa que pode ser aplicada neste processo administrativo é a multa de mora, no percentual fixado pela MP 449/2009. Assim, a penalidade aplicada no presente lançamento fiscal deve ser reduzida ao patamar de 20%, por ser essa a multa de mora atualmente prevista também para as contribuições previdenciárias e em razão da impossibilidade de cobrança de multa de ofício na época da ocorrência dos fatos geradores objeto deste auto de infração.*

*3.27. Cita Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a respeito.*

*3.28. Por todas essas razões, caso o lançamento fiscal não seja cancelado total ou parcialmente, requer-se ao menos o cancelamento da multa de ofício, com a substituição pela multa de mora atualmente prevista pela legislação, no patamar de 20%, desde o advento da MP n.º 449/08 (e Lei n.º 11.941/09), em observância ao art. 106 do CTN.*

#### **Do pedido**

*3.29. Por todo o exposto, requer pelo provimento da presente Impugnação para determinar a anulação integral dos créditos tributários em discussão.*

*3.30. Na oportunidade, requer que a presente Impugnação seja julgada de forma concomitante ou posterior às Impugnações correlatas, apresentadas nos autos dos Processos Administrativos n.ºs. 15504.726375/201161 e 15504.726376/201113.*

*3.31. Sucessivamente, caso o lançamento fiscal não seja cancelado total ou parcialmente, requer, ao menos o cancelamento da multa de ofício, com a substituição pela multa de mora atualmente prevista pela legislação, no patamar de 20%, desde o advento da MP n.º 449/08 (e Lei n.º 11.941/09), em observância ao art. 106 do CTN.*

#### **Do Acórdão de Impugnação**

A impugnação não foi acolhida pela primeira instância, conforme bem sintetizado na ementa transcrita introdutoriamente neste relatório, cujo enunciado bem sintetiza as matérias deliberadas e decididas no julgamento anterior demonstrando a lide administrativa.

#### **Do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário foi apresentado no prazo legal e apenas reitera as razões constantes na impugnação para formular pedido de cancelamento do lançamento.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora ad hoc.

Como redatora ad hoc, registro inicialmente o voto do Conselheiro relator:

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende a todos os pressupostos, de modo que dele conheço.

Mérito

Por oportuno, transcrevo o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância, bem como àquelas matérias acima tratadas. Desse modo acolho o referido voto como minhas razões de decidir:

*“5.3. Em que pesem os esforços expendidos pela impugnante, os mesmos não tem o condão de elidir o presente lançamento.*

*Da caracterização de prestadores de serviços autônomos como empregados*

*6. O presente Auto de Infração de Obrigação Principal efetiva, entre outros fatos geradores apurados, o lançamento de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, decorrente da descaracterização de contribuintes individuais, considerados pela empresa como segurados empregados, com fundamento no parágrafo 2º, artigo 229 do Decreto 3048/99.*

*6.1. Os fundamentos legais que embasam a exigência do crédito encontram-se indicados no Relatório de Fundamentos Legais de fls. 24/25 e no Relatório Fiscal de fls 29/42. As bases de cálculo consideradas para o lançamento foram apuradas conforme lançado na escrituração contábil da Impugnante e estão expressas nas planilhas, CV ANEXO de fls. 135/225, que indica os valores que foram considerados como salário-de-contribuição e a respectiva origem contábil.*

*6.2. Inicialmente deve-se observar que entre os objetivos da IBE está a realização de cursos de treinamento de executivo e empresarial, e prover recursos para viabilização de programas de graduação, pós-graduação e correlatos. Os objetos elencados foram viabilizados através de disponibilização de cursos geridos individualmente pela própria atuada ou valendo-se do convênio celebrado entre a IBE e a FGV conforme se pode constatar da transcrição da cláusula primeira do convênio:*

*CLÁUSULA PRIMEIRA: Do Objeto*

*A FGV, através de sua Escola de Pós-Graduação em Economia – EPGE e a Conveniada, com base no presente Convênio, nos termos do Regulamento Geral dos Cursos, aprovado através de circular n.º 164 de 05/02/1999 e divulgado pela FGV/EPGE, que passa a integrar o presente instrumento, independentemente de sua anexação, realizarão seminários e cursos de atualização, aperfeiçoamento e especialização, abertos ao público em geral, a serem realizados nos municípios de Campinas/SP e Limeira/SP, visando à formação e ao aperfeiçoamento técnico de profissionais, conforme calendário a ser organizado e, eventualmente, alterado de comum acordo pelas partes convenientes.*

*6.3. Assim, para a execução destas atividades, a empresa valeu-se do uso de segurados que prestavam diretamente os serviços ligados à atividade fim da atuada, preenchendo, portanto de acordo com o Relatório Fiscal, os*

*pressupostos que caracterizam a condição de segurado empregado pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e com subordinação, nos termos do disposto na alínea “a” do inciso I do caput do art. 12 da Lei nº 8.212/91, na alínea “a” do inciso I do caput do artigo 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e como preceitua o artigo 3º da CLT, conforme segue:*

*Lei nº 8.212/91*

*“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;”(grifei)*

*Regulamento da Previdência Social*

*“Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I – como empregado:*

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

*Consolidação das Leis do Trabalho:*

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

*6.4. A formação de convicção da existência do fato gerador pela auditoria se deu em virtude dos fatos e evidências que comprovam que os serviços prestados pelos professores contratados para ministrarem as matérias que compõem os cursos disponibilizados em decorrência do convênio FGV-IBE, os de gestão própria e dos coordenadores e aplicadores de provas/acompanhamento de aulas, vinculados à atividade fim da autuada, são típicos de uma relação de emprego, conforme será visto a seguir:*

*Da subordinação*

*6.5. A subordinação é entre os elementos fático-jurídicos que caracterizam a relação de emprego, aquele que recebe maior importância doutrinária na comparação entre o trabalho empregatício e as demais formas de trabalho. É este o elemento que no plano concreto possui o condão de transformar inúmeras relações laborais em relações de emprego. É nela que reside o fundamento do poder hierárquico ou poder diretivo conferido ao empregador para que possa coordenar técnica e administrativamente as atividades desenvolvidas por seus empregados.*

*6.6. No caso vertente, a própria natureza dos serviços e as condições em que são prestados não podem afastar o vínculo de subordinação com a impugnante e os professores que ministram aulas nas dependências da autuada ou dos coordenadores e os aplicadores de provas/acompanhamento de aulas que viabilizam a execução desta atividade, mediante remuneração, obedecendo aos horários fixados pela contratante, cumprindo grade curricular e cargas horárias previamente determinadas, (documentos de fls.146/313).*

6.7. Em relação às contratações decorrentes do convênio IBE/FGV, está definida a necessidade de pré-aprovação do cronograma orçamentário e a determinação do acompanhamento e avaliação acadêmica das atividades docentes pela Fundação Getúlio Vargas, como se pode constatar de sua transcrição:

*“CLÁUSULA QUARTA: Das Competências da FGV/EPGE À FGV/EPGE caberá, através do Coordenador Geral deste Convênio ou pessoa por ele indicada:*

- a) o planejamento, a coordenação e a direção geral técnica, científica e pedagógica dos cursos;*
- b) a elaboração e aprovação prévia do planejamento acadêmico e do plano de marketing de cada curso, dos quais constarão os objetivos, a relação das disciplinas e de suas respectivas ementas e carga horária, a relação dos professores convidados, a planilha de custo e os valores a serem cobrados;*
- c) a elaboração dos originais do material didático a ser utilizado;*
- d) o acompanhamento e avaliação acadêmica das atividades docente e docente.*

*§ 1º: Cabe, exclusivamente, à FGV/EPGE, observadas as informações providas pela conveniada, a emissão dos certificados de frequência e/ou aproveitamento, ao final do/ curso, deles devendo constar os nomes das instituições envolvidas.*

6.8. *Cumpra-se destacar que o cerceamento de qualquer forma, à ampla liberdade do profissional autônomo, à sua independência, através de controle (grade curricular e carga horária a cumprir, horários das aulas e/ou provas pré-definidos, acompanhamento e avaliação acadêmica das atividades docentes e controle de presença dos aplicadores de provas), faz com que desapareça a atividade autônoma.*

6.9. *Ademais, importante esclarecer que se o serviço prestado se insere na organização produtiva da empresa, não há autonomia, já que o trabalhador não organiza a própria atividade, mas deixa seu trabalho ser utilizado na estrutura da empresa, como essencial à realização da finalidade desta. Nesse contexto, verifica-se a subordinação, quando a atividade do trabalhador é essencial para que a empresa desenvolva sua atividade-fim.*

6.10. *Em relação às coordenações dos cursos de pós-graduação, tal atividade por consistir na gestão da atividade fim da empresa já denota implicitamente a subordinação destes profissionais qualificados que seguem as diretrizes definidas pela direção da IBE e à qual tem que prestar contas dos trabalhos executados. Basta a leitura da cláusula terceira do convênio FGV-IBE para verificar que estes coordenadores tinham que comparecer no local dos cursos sempre que julgado necessário pela FGV, para o bom andamento das atividades, cabendo a IBE arcar com todas as despesas de viagem e hospedagem destes Coordenadores.*

*Clausula Terceira: Das atribuições da Conveniada:*

*(...)*

- c) providenciar o comparecimento do Coordenador no local dos cursos, sempre que julgado necessário pela FGV, para o bom andamento das atividades, arcando com todas as despesas de viagem e hospedagem deste coordenador.*

6.11. *Neste aspecto, o pagamento de ajuda de custo aos citados trabalhadores já denota a natureza jurídica desta relação de emprego.*

6.12. A parcela da remuneração isenta de contribuição, na forma do disposto no § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, referem-se ao pagamento de benefícios diversos (transporte, alimentação, convênio médico e odontológico, cursos, despesas de veículos, ajudas de custo, habitação) fornecidas pela empresa ao segurado empregado, não se aplicando ao contribuinte individual, em decorrência da natureza jurídica de sua prestação de serviço.

6.13. O contribuinte individual é aquele que assume os riscos do empreendimento econômico, compondo o custo dos serviços por ele prestados todos os insumos e encargos jurídicos e sociais de seu empreendimento, não fazendo sentido que sejam reembolsados por despesas de hospedagem ou viagem, ou qualquer outro benefício, custeado por aquele a quem presta serviços.

6.14. Ademais, de acordo com a cláusula quinta do convênio FGV-IBE, ficou estabelecido a responsabilidade exclusiva da Conveniada pela contratação e o pagamento dos professores, dos palestrantes e do pessoal técnico e administrativo que venham a ser utilizados nas atividades fins da autuada. Assim como o recolhimento de quaisquer encargos trabalhistas, previdenciários, sociais ou fiscais na forma da legislação vigente.

**CLÁUSULA QUINTA:** Da contratação de Pessoal e do Recolhimento de Encargos:

São de responsabilidade exclusiva da Conveniada a contratação e o pagamento dos professores, dos palestrantes e do pessoal técnico e administrativo que venham a ser utilizados nas atividades indicadas na Cláusula Primeira deste Convênio. Assim como o recolhimento de quaisquer encargos trabalhistas, previdenciários, sociais ou fiscais na forma da legislação vigente.

6.15. Quanto às alegações da autuada, no sentido de que não havia qualquer forma de subordinação dos referidos profissionais à Autuada, na medida em que eram livres para o exercício de outras atividades, citando o caso dos professores que ministravam aulas em outras instituições ou de aplicadores de provas com vínculo empregatício em outras empresas, e, ainda porque já recolhiam as contribuições previdenciárias dentro do limite máximo do salário de contribuição, tem-se, primeiramente que a contratação de empregado, que tenha mais de um emprego, pode ser efetuada livremente pela empresa, visto que não há na legislação vigente qualquer dispositivo que proíba tal contratação.

6.16. Sobre o assunto, segue o julgado, a seguir:

Vínculo de emprego. Exclusividade. Não é necessária a exclusividade da prestação de serviços pelo empregado ao empregador para a configuração da relação de emprego. O obreiro pode ter mais de um emprego, visando ao aumento da sua renda mensal. Em cada um dos locais de trabalho, será considerado empregado. A legislação mostra a possibilidade de o empregado ter mais de um emprego. O artigo 138 da CLT permite que o empregado preste serviços em suas e a outro empregador, se estiver obrigado a fazê-lo em virtude de contrato de trabalho regularmente mantido com aquele. O artigo 414 da CLT mostra que as horas de trabalho do menor que tiver mais de um emprego deverão ser totalizadas.

(TRT2 RECORD: 1876200804102003 SP 01876200804102003, Relator: SERGIO PINTO MARTINS, Data de Julgamento: 15/07/2009, 8ª TURMA, Data de Publicação: 04/08/2009)

6.17. Ademais, quanto à questão do teto salarial trazida pela impugnante, esclareça-se que contribuição da empresa sobre a remuneração dos segurados empregados não se sujeita a nenhum teto máximo. Apenas a contribuição do segurado está sujeita a limite máximo, de acordo com as tabelas divulgadas anualmente por ocasião do reajuste dos benefícios de prestação continuada.

6.18. De acordo com o inciso I do art. 22, da Lei 8.212, de 1991, a contribuição a cargo da empresa é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados. De igual modo, de acordo com o inciso II, do mesmo art. 22, a contribuição destinada ao custeio dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho também não se sujeita a nenhum limite.

6.19. Portanto, se o segurado empregado labora para mais de um empregador, cada um deles deverá recolher as contribuições do art. 22, I e II, da Lei 8.212, de 1991, sobre o total das remunerações que pagar a esse empregado, não sendo importante conhecer a remuneração paga ao mesmo segurado pela segunda empresa.

*Não eventualidade:*

6.20. Comprovada a existência da subordinação, é preponderante elucidar a conotação a ser dada ao termo prestação de serviço de caráter não eventual. Com relação a não-eventualidade, apesar da permanência da prestação de serviço no tempo ser amplamente considerada como seu sinônimo, a doutrina e a jurisprudência avançam no sentido de desvincular a idéia de eventualidade de critérios temporais, passando a analisá-la sob o prisma da essencialidade dos serviços à atividade empresarial como um todo.

6.21. É na continuidade da prestação dos serviços que reside o elemento distintivo entre os contratos de trabalho e as prestações eventuais. Há que se observar, por exemplo, que os espaços de tempo (dias) decorridos entre uma aula e outra referente à mesma matéria em um curso não descaracterizam a continuidade na prestação dos serviços, constata-se sim, que a atividade não se exaure numa única prestação.

6.22. Neste sentido, a não eventualidade está presente na execução de serviços ligados diretamente a atividade fim do contribuinte (atividades essenciais e de necessidade permanente). As características dos serviços prestados pelos professores, coordenadores e aplicadores de provas, não são excepcionais e nem transitórias, pois formam a estrutura que permite o funcionamento normal da autuada, ou seja, que determinados serviços sejam permanentemente executados ou, ao menos, realizados a intervalos regulares.

6.23. Assim, em que pese o entendimento contrário da autuada, a variação de salário, o pagamento de forma indireta, o tempo de duração do trabalho, mesmo que intercalado, a denominação empregada para o tipo de serviço, são fatores que por si só não afastam a caracterização como segurado empregado.

*Onerosidade*

6.24. A onerosidade está caracterizada pela existência do pagamento por hora aula e a existência da ajuda de custo aos professores/coordenadores vindos de outras localidades para ministrarem matérias determinadas na grade curricular dos cursos pré-aprovados na Carta de Intenção. Os pagamentos em questão foram escriturados na conta contábil Os lançamentos relativos aos coordenadores foram extraídos da conta contábil 3.1.1.01.002 Professores-PF

e na conta contábil 3.1.1.01.013. e 3.1.1.03.011 Aplic. de Provas/Acompanhamento de Aulas.

*Pessoalidade:*

6.25. O requisito da pessoalidade exige que os serviços sejam executados pessoalmente pelo trabalhador que não se pode fazer substituir sem anuência do empregador. O contrato é firmado tendo em vista as qualidades pessoais do trabalhador, ou seja, o contrato é intuito personae e este pressuposto assume maior relevo quando se está diante da prestação de serviços intelectuais, como no caso, os professores e coordenadores dos cursos de pós graduação.

6.26. A pessoalidade de acordo com o Relatório Fiscal está definida na alínea “b” da cláusula quarta do convênio existente entre a autuada e a FGV que determina que os professores convidados têm que constar do planejamento acadêmico previamente aprovado, como se depreende de sua leitura:

b) a elaboração e aprovação prévia do planejamento acadêmico e do plano de marketing de cada curso, dos quais constarão os objetivos, a relação das disciplinas e de suas respectivas ementas e carga horária, a relação dos professores convidados, a planilha de custo e os valores a serem cobrados; (grifo nosso)

(.....)

6.27. Ou, ainda, conforme conta do Relatório Fiscal, ao se constatar que toda a grade curricular foi cumprida pelo mesmo professor e que quando necessária à substituição de um professor decorrente da inadequação do profissional as exigências (técnica e/ou didáticas) da contratante, esta substituição se dá em caráter permanente.

6.28. Em relação aos coordenadores, por exemplo, da mesma forma, prestavam serviços de forma habitual e continuada à autuada, sendo: Marcos Milan – competências 02, 03, 04, 05, 08, 09, 10 e 12 de 2008; Leonor Augusta Giovane Cordovill – competências 05, 06, 08, 09, 10 e 12/2008 e Roberto França de Vasconcelos, 05, 07, 08, 09, e 10/2008, conforme a planilha de fls. 225 e relação de Pagamentos a autônomos de fls. 242/250.

Ocorrendo o mesmo com os aplicadores de provas ao exigir-lhes inclusive folha de ponto, fls. 260.

6.29. Desta forma, os serviços prestados pelos professores, coordenadores e aplicadores de provas/acompanhamento de aulas coincidem com o objeto social da impugnante, ou seja, não são atividades complementares ou acessórias, mas sim vinculadas às atividades-fim, além disso, a prestação de serviço não é feita de forma autônoma, mas sim subordinada e de forma pessoal (intuitu personae), por isso é não devem ser considerados contribuintes individuais.

6.30. Assim, os citados trabalhadores foram enquadrados corretamente pela fiscalização como sendo segurados empregados, nos termos do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91 e art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, não havendo que se falar em nulidade ou cancelamento deste processo.

6.31. Nestes termos, estando o presente Auto de Infração devidamente fundamentado pelo Auditor Fiscal cabe à Impugnante comprovar que cada um dos prestadores de serviço caracterizados como segurados empregados efetivamente não se enquadram nesta categoria, eis que o artigo 333 do Código de Processo Civil estatui que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato

constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Distribuição de lucros ao Diretor não empregado:

7. De acordo com o Relatório Fiscal:

Em consonância com o que dispõe a sétima alteração contratual, datada de 05/08/2002 e registrada sob o número 08 no registro 73.729, no livro A do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, em 25/09/2002, o Sr. Heliomar Manoel Quaresma retirou-se da empresa. O novo quadro social da empresa, alterado em 2006, ficou assim definido: (quadro de fls. 687/698)

| <i>SÓCIO</i>                                    | <i>QUOTAS</i> | <i>PARTICIPAÇÃO (%)</i> |
|-------------------------------------------------|---------------|-------------------------|
| <i>Quaresma e Damasceno Participações Ltda.</i> | <i>50.000</i> | <i>50%</i>              |
| <i>Carlos Sebastião Andriani</i>                | <i>30.000</i> | <i>30%</i>              |
| <i>Mário Vieira Lopes</i>                       | <i>10.000</i> | <i>10%</i>              |
| <i>Paulo Sérgio Machado Furtado</i>             | <i>10.000</i> | <i>10%</i>              |

*O Sr. Heliomar Manoel Quaresma foi eleito diretor presidente e o diretor comercial Sr. Alexander de Oliveira Damasceno, ambos representantes do sócio Quaresma e Damasceno Participações Ltda.*

7.1. Assim, em que pese o entendimento contrário da autuada, os pagamentos efetuados aos diretores não sócios Heliomar Manoel Quaresma e Alexander de Oliveira Damasceno, fls. 145, devem ser enquadrados como verba remuneratória, uma vez que no período fiscalizado, os diretores em questão não participavam mais do quadro societário da empresa.

7.2. Tais diretores, consoante Contrato Social de fls. 47/55, são sócios da empresa Quaresma e Damasceno Participações Ltda., a qual participa do capital social da impugnante com 50.000 quotas, equivalendo a 50% de participação. Assim, tendo havido distribuição de lucros relativo exercício 2008, o lançamento contábil na autuada teria que ser efetuado a título de pagamento à empresa Quaresma e Damasceno e não aos sócios da mesma, enquanto pessoas físicas.

7.3. Neste sentido, de acordo com o Princípio da Entidade que vigora na contabilidade, a mesma deve ter plena distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica. O patrimônio da empresa jamais se confunde com o dos seus sócios. A contabilidade da empresa registra somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio da empresa e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios. Assim, não se misturam transações de uma empresa com as de outra, mesmo que ambas sejam do mesmo grupo empresarial, deve ser respeitada a individualidade.



7.4. *Aquele que pactua com a pessoa jurídica o faz com ela própria, e não com os sócios. Neste sentido, leciona Fábio Ulhôa Coelho, em relação às sociedades empresárias:*

*“na medida em que a lei estabelece a separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, consagrando o princípio da autonomia patrimonial, os sócios não podem ser considerados os titulares dos direitos ou os devedores das prestações relacionados ao exercício da atividade econômica, explorada em conjunto. Será a própria pessoa jurídica da sociedade a titular de tais direitos e devedora dessas obrigações.” (Curso de direito comercial. v. 2. 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. São Paulo: Saraiva, 2002:1314).*

7.5. *Nestes termos, conforme bem esclarecido pela Fiscalização, os pagamentos efetuados a título de lucros distribuídos antecipadamente e contabilizados nas contas “1.1.4.10.0001 – Créditos de Sócios Heliomar Manoel Quaresma e 1.2.1.01.0005 Créditos de Sócios Alexander de Oliveira Damasceno, devem ser considerados, de fato, remunerações recebidas pela prestação de serviços de diretoria dos contribuintes individuais, pois tais valores foram efetivamente recebidos pelos diretores, não tendo sido comprovada pela autuada a transferência dos valores para a Sócia Quaresma e Damasceno Participações Ltda.*

7.6. *Por todo o exposto, não se poderá aceitar a nomeação destes pagamentos como distribuição de lucros, caracterizando-os, nesses casos, como pagamentos realizados em contrapartida ao trabalho realizado pelo sócio, os quais, conseqüentemente, sofrerão incidência da contribuição previdenciária descrita no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91.*

*Do descabimento da multa de ofício:*

8. *A Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) alterou a redação da Lei nº 8.212/91 no que se refere à multa aplicável quando observada a infração em questão. Os fatos geradores ocorreram antes do início da vigência da MP 449/2008, portanto, submetem-se a princípio à legislação vigente àquela época (CTN, artigo 144).*

8.1. *É certo que, de acordo com o artigo 106, II, “c” do CTN, aplica-se ao ato não definitivamente julgado, a lei superveniente que lhe comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática e, em atenção a esse dispositivo legal, foi feita a comparação entre as penalidades aplicáveis de acordo com a legislação vigente à época dos fatos com aquela decorrente da alteração promovida pela MP 449/2008, vigente à época do lançamento.*

8.2. *Desta forma, para o período de 01/2008 a 11/2008, a fiscalização efetuou a comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas no lançamento por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009 (multa de mora), somada a de obrigação acessória, conforme §5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, com a multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, somada a aplicação de infração isolada, (sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal), prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 (DEBCAD nº 50.007.0698 – CFL 78), tendo sido*

*considerada a mais benéfica a legislação atual em todo o período (01/2008 a 11/2008), conforme comparativo de multa de fls. 129/130.*

*8.3. Para o período entre 12/2008, a fiscalização considerou a multa de ofício prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 e a aplicação de infração isolada, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 (DEBCAD nº 50.007.0698 – CFL 78).*

*8.4. Cumpre esclarecer que durante o procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado a corrigir as GFIPs, por competência, incluindo todos os segurados empregados e contribuintes individuais que compuseram os recolhimentos em GPS, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 104), restando cumprida a norma procedimental do caput do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*8.5. Desta forma, não guarda coerência o entendimento da autuada no sentido de que a única multa que poderia ter sido aplicada neste processo seria a multa de mora, no percentual de 20%, nos termos do §2º do art. 61 da Lei 9.430/96), em razão da impossibilidade de cobrança de multa de ofício na época da ocorrência dos fatos geradores objeto deste auto de infração, sob pena de ilegalidade.*

*8.6. Cumpre destacar quanto a este aspecto que o limite de 20% da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96 aplica-se, somente para o caso de contribuições pagas em atraso, mas não incluídas em auto de infração, já nos lançamentos de ofício deve ser aplicado o art. 44 dessa mesma Lei:*

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Grifos nossos).*

*8.7. Por fim, sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada por sua suposta natureza confiscatória, vale relembrar que é vedado ao julgador administrativo apreciar tal matéria.*

#### **CONCLUSÃO**

*9. Considerando o exposto e tudo mais que do processo consta, VOTO no sentido de considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO PARCIAL, MANTENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO lançado.”*

*Da análise do detalhado voto acima, verifica-se que carece de razão à contribuinte, não merecendo reforma a decisão recorrida. Desse modo, ratifico as razões de decidir do julgamento de primeira instância.*

Registro ainda que, em que pese constar a minuta de voto acima transcrita no repositório, o Conselheiro Relator, em tribuna, se reposicionou quanto ao aplicação da retroatividade benigna da multa aplicada, para determinar o seu recálculo, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, para a competência até 11/2008, inclusive.

**CONCLUSÃO**

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa, até a competência 11/2008, inclusive, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

(voto de Eduardo Augusto Marcondes Freitas)

**Declaração de Voto**

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Senhora Presidente, peço licença para divergir pontualmente do voto da i. conselheira-relatora, tão-somente em relação à caracterização do fato jurídico

A questão de fundo específica, devolvida ao conhecimento deste Colegiado, consiste em se decidir se o ato de constituição do crédito tributário indica de modo objetivo e claro critérios determinantes compatíveis com o julgamento da ADPF 324, do RE 958.252-RG e da ADC 66, pelo Supremo Tribunal Federal.

Inexiste dúvida acerca dos limites cognitivos do controle administrativo de validade do crédito tributário realizado por este Colegiado, que se adstringe ao exame da legalidade, sendo-lhe vedado o afastamento de texto legal por suposto vício de inconstitucionalidade (Súmula CARF 02). Esse limite nunca será cruzado, em qualquer hipótese.

Não obstante, este Colegiado também está vinculado à observância dos precedentes promanados do Judiciário, com eficácia geral e vinculante, como ocorre no caso do exame concentrado e abstrato de constitucionalidade, nos julgamentos de questões às quais fora reconhecida a repercussão geral da matéria constitucional, ou em orientações fixadas em súmulas vinculantes (art. 102, § 2º da Constituição e art. 62, I, II e § 2º da Portaria MF 343/2015 – RICARF/2015).

Nem sempre essa estrita observância é trivial, porquanto qualquer esforço de reconstrução de sentido a partir de textos legais ou jurisprudenciais não é falseável<sup>1</sup>, possui grau de indeterminação semântica tendente a admitir mais de uma solução possível<sup>2</sup>, e seu controle é recursivo<sup>3</sup>.

Representativo da extensão desse campo discursivo é a observação feita pelo Ministro Cezar Peluso, por ocasião do julgamento de feito a versar a responsabilidade de advogados públicos pelos pareceres oferecidos, vinculantes ou não à autoridade competente. Como observou Sua Excelência, se, em inúmeras ocasiões, onze juristas com notório saber

jurídico não chegavam a consenso, não seria possível se exigir de qualquer intérprete de textos jurídicos a identificação de uma única resposta correta para as indagações que lhes eram feitas.

Ademais, o próprio processo de construção de sentido pelo Supremo Tribunal Federal ainda está em franco andamento, como se pode verificar a partir das concessões de medidas liminares e dos julgamentos de mérito em reclamações constitucionais pertinentes à matéria (cf., e.g., Rcl: 39351 RJ - RIO DE JANEIRO 0086945-03.2020.1.00.0000, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 13/03/2020, Data de Publicação: DJe-062 18/03/2020 Rcl: 56098 RJ, Relator: LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/06/2023, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 13/06/2023 PUBLIC 14/06/2023; Rcl: 57133 SP, Relator: LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/09/2023, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 22-09-2023 PUBLIC 25-09-2023; Rcl: 59133 CE, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 28/04/2023, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 28/04/2023 PUBLIC 02/05/2023; Rcl: 47843 BA 0055865-84.2021.1.00.0000, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 08/02/2022, Primeira Turma, Data de Publicação: 07/04/2022).

É nesse contexto que reitero o pedido de licença, para ler de modo divergente o quadro fático-jurídico.

Os precedentes vinculantes receberam as seguintes ementas:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade. 1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade. 2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. 3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações. 4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993). 5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial. 6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta. 7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por

obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”. 8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(STF - ADPF: 324 DF, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 30/08/2018, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 06/09/2019)

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). CONECTÁRIO 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 ESTABELECIDAJURISPRUDENCIALMENTE. 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 nº 636 desta Egrégia Corte. Mais além, não tem incidência o verbete sumular nº 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 - Nº 32, Working Paper Series, 07 de agosto de 2015, FGV-EESP). 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212/93), mercê da necessidade de evitar o vácuo normativo resultante da insubsistência da Súmula n.º 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”.

(STF - RE: 958252 MG, Relator: LUIZ FUX, Data de Julgamento: 30/08/2018, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/09/2019)

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(STF - ADC: 66 DF 0031072-52.2019.1.00.0000, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 21/12/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 19/03/2021)



Sem prejuízo de exame mais aprofundado sobre os parâmetros e alcance da aplicação desses precedentes em matéria tributária (e.g., técnica da transcendência dos fundamentos determinantes, relação estrita entre texto legal controlado e vinculação, máxima efetividade da Constituição etc), o STF abandonou o paradigma tradicional, formado por ocasião dos fenômenos de industrialização dos anos 1760 e 1870, e fundado em uma concepção muito particular de divisão do trabalho e dos meios de produção, para entender que o sentido do texto constitucional evoluiu para assumir novas formas de alocação de recursos intelectuais, humanos e materiais.

Ainda há uma ampla latitude para a discussão sobre o alcance dessas decisões, especificamente sobre quais critérios determinantes implicam o reconhecimento do pagamento de contraprestação por serviços prestados em relação de emprego (arts. 2º e 3º da CLT), ou que caracterizariam o recipiente desses valores como segurado individual empregado ou sem vínculo empregatício (art. 11, I e V da Lei 8.213/1991 - pressupostos da reclassificação jurídica dos fatos tributáveis).

Porém, um dos critérios decisórios determinantes relativamente estabilizado consiste na impossibilidade da distinção entre atividade-fim e atividade-meio, ou a essencialidade da atividade, para a releitura da classificação jurídica dos fatos tributários.

Nesse campo, se o lançamento estiver pautado preponderantemente por essa distinção, ele será incompatível com os precedentes vinculantes citados. E a busca por tais critérios decisórios determinantes se concentra na motivação e nos motivos do ato administrativo de constituição do crédito tributário.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Final, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, DJe-230 30-11-2010), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da chamada “verdade material” (ou formalismo mitigado).

A propósito, “por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva” (RE 599194 AgR, Segunda Turma, DJe 08-10-2010).

AGUSTÍN GORDILLO faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo: “Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado” (Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

A aderência ao devido processo legal administrativo assume especial relevância, pois os destinatários das decisões proferidas das autoridades estatais não contam com as mesmas garantias ou acervo informacional de suas contrapartidas.

Conforme observam SZENTE e LACHJMAYER:

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público (Szente, Zóltan, e Lachmayer, Konrad. *The Principle of Effective Legal Protection in Administrative Law*. Nova Iorque, NY, Routledge, 2017, p. 14).

Não é por outra razão que muitos órgãos jurisdicionais aproximam as garantias típicas do processo penal ao processo tributário (KIRCHHOF, Paul – *Ethos der Steuergerechtigkeit*. *JuristenZeitung* [Em linha]. 70:3 (2015) 105–113. Disponível em WWW).

Ao meu sentir, os motivos adotados no ato de lançamento, para reclassificar juridicamente a relação mantida entre o recorrente e os recipientes de pagamentos, assentam-se primordialmente na distinção entre atividade-meio e atividade-fim, ou na essencialidade da tarefa, que são critérios decisórios contrários aos limites definidos nos precedentes vinculantes indicados.

Mesmo os critérios ancilares levantados, como eventual subordinação, poderiam ser absorvidos pelo *zeitgeist* do atual modelo de organização das atividades produtivas, como se observa do seguinte trecho, constante do relatório da ADPF 324:

A requerente esclarece, a título ilustrativo, que a Justiça do Trabalho, a pretexto de interpretar os conceitos de atividade-meio (em que a terceirização seria permitida) e de atividade-fim (em que a terceirização estaria vedada segundo o mesmo enunciado), explicitados no Enunciado 331 do TST, tem sustentado entendimentos surpreendentes, segundo os quais determinada atividade não poderá ser terceirizada se: i) a tomadora de serviço empregar qualquer funcionário para desenvolver a mesma tarefa; ii) se a atividade for essencial para o negócio (mesmo que não seja atividade-fim); iii) se a prestadora de serviço atender à tomadora em caráter exclusivo; **iv) se a tomadora praticar qualquer ato de orientação sobre o serviço terceirizado, mesmo que através de gerentes ou supervisores das empresas prestadoras de serviço contratadas**. Frisa que tal conjunto de decisões da Justiça do Trabalho reflete um padrão decisório que resulta no impedimento absoluto à terceirização. (*grifei*)

Portanto, é inerente à estruturação de atividade educacional a potencial distinção entre os agentes, de um lado, competentes para estabelecer diretrizes curriculares, horários de aula, critérios de avaliação, objetivos didáticos, acervo metodológico etc, e, do outro, para ministrar o conteúdo. A própria liberdade de cátedra, ou a liberdade para ensinar (autonomia acadêmica - 2º e 3º, II da Lei 9.394/1996 - Lei de Diretrizes e Bases da Educação - LDB) depende da cooperação e da coordenação entre a unidade de ensino e os profissionais contratados, por relação de emprego ou não. Não há impedimento legal para que a organizadora da atividade econômica estabeleça esses parâmetros, aos quais o contratado poderá aquiescer ou não, no momento em que o contrato for firmado. Já outros espaços de trabalho asseguram maior espaço ao docente, e, no silêncio ou na ambiguidade contratual, a interpretação pende no sentido da liberdade do professor. Relações estatutárias, por exemplo, são mais propensas a assegurar a mais ampla liberdade para ensinar, respeitada a liberdade crítica do aluno ao aprender.

Por fim, mas não menos importante, é importante deixar claro que o descompasso apontado, entre os limites estabelecidos pelo STF, e os critérios decisórios determinantes utilizados no lançamento, não importam em crítica, nem em juízo crítico de valor.

Inicialmente, por impossibilidade lógica: por anterior, o lançamento não poderia violar originariamente qualquer orientação vinculante (até então inexistente) do Supremo Tribunal Federal. Mas também é imprescindível lembrar que a própria orientação da Corte está em processo contínuo de construção, e a identificação de critérios decisórios determinantes não pode ser reduzida à aplicação mecânica do Direito.

O ponto é que, por ser contemporânea a este julgamento, a orientação definida pelo STF em precedentes vinculantes é de observância obrigatória pelo julgador administrativo, e, portanto, sua aplicabilidade ou não deve ser enfrentada, segundo o livre convencimento motivado.

<sup>1</sup>Ante o exposto, peço novamente licença à i. conselheira-relatora e à maioria formada, para CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, em maior extensão.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

---

<sup>1</sup> 1. Popper, K. R. A lógica da pesquisa científica. (Cultrix, 2002).

2. Aarnio, A. La tesis de la única respuesta correcta y el principio regulativo del razonamiento jurídico. Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho 23–38 (1990).

3. Luhmann, N. Legitimação pelo procedimento. (Ed. Universidade de Brasília, 1980).