



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17227.721257/2021-80</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2101-002.859 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de agosto de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS                              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

TERCEIRIZAÇÃO. SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS. DESVIRTUAMENTO. SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL.

Quando o serviço for executado de maneira que se caracterize a relação de emprego entre o prestador e o tomador de tal serviço, estaremos diante de um contrato de emprego, nos termos do art. 3º da CLT, o que, por força do art. 9º do mesmo diploma legal, torna nulos todos os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, fraudar ou impedir a constatação da relação de emprego advinda de tal realidade contratual, como, por exemplo, a contratação via pessoa jurídica.

Um prestador de serviços que trabalhe inserido na estrutura organizacional da tomadora, prestando seu serviço de acordo com o fluxo de trabalho preestabelecido, em que o resultado de tal prestação é controlado pela contratante, sendo o trabalho parte do trabalho da contratante, não entrega um produto em si mesmo, está executando trabalho como empregado da tomadora.

**LIMITAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES A VINTE SALÁRIOS. PRECEDENTE STJ.**

O art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias. Portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

A não apresentação ou a apresentação de GFIP com incorreções ou omissões sujeitam o contribuinte à multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, respeitado o limite mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

**VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 02.**

O CARF não é competente para afastar aplicação de multa com base em argumento de suposta violação ao princípio constitucional do não-confisco - ex vi da Súmula CARF nº 2.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, negar provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Wesley Rocha.

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 25801/25872) interposto por FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS contra o Acórdão nº. 108-041.404 (e-fls. 25749/25785) proferido pela 14ª Turma da DRJ08, que negou provimento à Impugnação mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, os Autos de Infração (e-fls. 2/39) foram lavrados em 15/12/2021, para lançamento de ofício das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e às Outras Entidades e Fundos (Terceiros), juros de mora, multa de ofício de 75%, bem como o lançamento de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, previsto no art. 32-A da Lei 8212/1991.

A fiscalização justificou os lançamentos, conforme Relatório Fiscal (47/87), descrevendo as seguintes infrações:

2. Conforme será descrito no decorrer do presente Relatório Fiscal verificou-se que a empresa:

a) Realizou pagamentos a pessoas jurídicas (que chamaremos simplesmente de “PJ”) que foram pela fiscalização considerados base de cálculo das Contribuições devidas à Seguridade Social, tendo em vista tratar-se, de fato, de serviço prestado

diretamente pela pessoa física, sócia desta “PJ”, e que tiveram vínculo com a fiscalizada no mesmo período (ou em período próximo) na qualidade de empregado ou de contribuinte individual (autônomo);

b) Deixou de informar em GFIP diversos trabalhadores contribuintes individuais autônomos (categoria 13) que a ela prestaram serviço e que tiveram o correspondente recolhimento previdenciário feito.

A Fundação Getúlio Vargas foi cientificada pessoalmente dos Autos de Infração em 15/12/2021, conforme Termo de Ciência de lançamento e encerramento total do procedimento fiscal (e-fl. 5704), e apresentou Impugnação (e-fls. 3214/3282), em 13/01/2022, bem sintetizado pela decisão de piso da seguinte forma:

#### Da Impugnação

3. Devidamente cientificada do lançamento em tela, em 15/12/2021 (fl. 86), a autuada apresentou em 13/01/2022 (fls.3212/3213), a impugnação de fls. 3214/3282, onde após enfatizar a tempestividade da mesma e fazer um relato dos fatos, deduz as alegações a seguir sintetizadas.

3.1. Inicialmente, afirma que a autoridade fiscal, extrapolando sua competência, ressalta a presença de pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego (pessoa física, pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) nas atividades personalíssimas prestadas pelas PJs, que se relacionam com a FGV.

3.2. Consigna que, no caso em questão, trata-se de contratação referente à “Rede Conveniada” da FGV, em que os cursos da FGV (EAD, remoto ou presencial) podem ser disponibilizados pelas empresas terceirizadas, que cedem seu espaço físico, empregados e infraestrutura para viabilizar os cursos aos alunos, cursos estes que têm orientação didática da FGV.

3.3. Enfatiza que a atuação em parceria entre a FGV e as empresas conveniadas (cuja legitimidade já foi reconhecida múltiplas vezes pelo judiciário em todo o Brasil), cuidando, esta última, também de divulgar os cursos a serem ministrados, no município de sua sede física. Para manter o selo de padrão de qualidade dos cursos da FGV, os contratos da “Rede Conveniada” da FGV devem observar as “CGC”, que seriam, praticamente, um contrato de franquia da FGV para os cursos que serão ministrados na sede física das empresas terceirizadas.

3.4. Entende que, no caso, existe uma coparticipação, muito bem definida e segmentada, na prestação dos serviços educacionais pela FGV e a empresa terceirizada (conveniada), razão pela qual a receita operacional auferida é repartida entre elas, segundo percentual específico avençado nas “CEC” do contrato individualizado de prestação de serviços, de modo que, se por qualquer motivo, os alunos são reduzidos ou as aulas não são ministradas essa redução de receita operacional é suportada pelas duas partes, segundo os seus percentuais de rendimento do contrato individualizado.

3.5. Salia que, se as “CEC” do contrato individualizado avençado entre a FGV e a empresa conveniada, representam verdadeiras cláusulas típicas de um contrato comercial de franquia, é natural que os direitos e os estudos empregados no curso da FGV a ela pertencerão, além dos direitos patrimoniais de propriedade intelectual e de direitos autorais das obras e apostilas lançadas para os cursos. Acrescenta que, em regra geral, as prestações de serviço da PJ não são efetuadas pelos seus sócios, exclusivamente, e sem empregados da sede física da empresa contratada, exceto se a unidade de prestação de serviços do curso for pequena e compatível com município pouco populoso.

3.6. Conclui que a situação narrada pelo Fisco, nos itens 53 a 63 do relatório fiscal do Auto de Infração, seria de típica hipótese de terceirização, sem que se possa falar em qualquer tipo de pejetização de serviços personalíssimos prestados pelos sócios da PJ, pois os serviços intelectuais e os professores são da FGV, enquanto os serviços administrativos de recebimento dos alunos e ponto de apoio ao consumidor é prestado pela “rede conveniada da FGV”, de modo que tal narrativa não serve para se demonstrar qualquer tipo de ingerência da FGV nas empresas PJ de prestadores de serviço, pois representa um outro tipo de contratação, completamente, distinto dos fatos descritos no presente lançamento fiscal.

3.7. Por outro lado, enfatiza que a emissão da nota fiscal de serviços é feita pelo prestador de serviços PJ e, não, pela FGV, que apenas faz a conferência da nota emitida e a aceita ou não, o que pode representar, muitas vezes, no pagamento por RPA (recibo de pagamento do autônomo), apesar da prestação ter sido feita por PJ, inclusive com as retenções e recolhimentos de tributos, com carga tributária mais elevada, àquela, ordinariamente, declarada e recolhida no regime de arrecadação especial do SIMPLES NACIONAL; ou seja, deduz que se há algum planejamento tributário para a economia fiscal, ele não é realizado pela FGV, visto que o resultado levado à tributação pertence ao prestador de serviços e, não, à FGV, que é sua fonte pagadora.

3.8. Assevera que é necessário se segregar as atividades próprias inerentes à função dos empregados celetistas assumida na FGV, geralmente, professor, e as atividades prestadas pela PJ, pois existe a hipótese de coincidência com as atividades de professor e atividades distintas, quais sejam: as atividades de consultoria técnica, elaboração e participação em desenvolvimento de projetos, palestras e seminários etc.

3.9. Registra que a prestação de serviço de professor feita pela PJ tinha caráter personalíssimo, coincidindo com as atribuições de professor empregado na FGV ou de ex-empregado, normalmente, tal prestação ocorria para os casos de serviços eventual para se compor aulas gravadas para cursos da FGV, na modalidade EAD – Ensino à Distância.

3.10. Sustenta que, para as demais atividades eventuais ou contínuas de prestação de serviço por PJ, em que seu sócio executa atividade personalíssima, que não se coaduna com as atribuições rotineiras de sua função/cargo, tais como

serviços de consultoria técnica, palestras promovidas ou patrocinadas pela FGV, projetos técnicos, arbitragem etc., a própria legislação tributária e previdenciária permite a sua realização por pessoa jurídica, com exceção das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica permitidas pelo art.50 do CC/2002, ex vi do art.129 da Lei nº 11.196/2005.

Do critério Jurídico de Elisão Tributária X Simulação – IDP – Art. 50 do CC/2002 – Cláusula de Reserva Jurisdicional

3.11. Dando sequência ao seus argumentos, a impugnante passa, então, a sustentar que mesmo que não haja qualquer tipo de dúvida sobre o critério jurídico que foi adotado pela Fiscalização, no presente lançamento fiscal, entretanto, não se imputou, em nenhum momento, a prática de quaisquer atos de simulação por sua parte, o que implicaria na manifestação de duas vontades divergentes referente aos negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes (*intentio facti*) e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar entre terceiros (*intentio juris*).

3.12. Reitera que é incontestável a vigência do art.129 da Lei nº 11.196/2005, de modo que a prestação de serviços *intuitu personae*, ou não, por PJ, é perfeitamente regular e gera todos os seus efeitos jurídicos previstos na legislação tributária e previdenciária.

3.13. Alega que a denominada “norma geral antielisiva” do parágrafo único do art. 116 do CTN, que permitiria ao Fisco desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos e válidos celebrados entre as partes, quando se comprove que seu único propósito foi o de se obter uma economia fiscal, desde que se observe os procedimentos administrativos previstos em lei ordinária, que, contudo, até o presente momento, não foi editada.

3.14. Salaria que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é claro no sentido de que o afastamento da licitude da prestação de serviços personalíssimos, ou não, por PJ, para fins fiscais e previdenciários, somente poderia ocorrer pela aplicação do art. 50 do CC/2002, ou seja, pelo manejo do incidente processual da desconsideração da personalidade jurídica em ação judicial, nas hipóteses de confusão patrimonial ou de desvio de finalidade, ex vi do art.133 ao art.137 do CPC/2015.

3.15. Conclui que, como o incidente processual da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) somente pode ser promovido pelo Poder Judiciário, dentro de processo judicial em trâmite, a pedido da parte interessada ou do Ministério Público, conclui que não existe, no âmbito federal, procedimento administrativo próprio para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, razão pela qual, não é possível ou factível à Fiscalização federal ignorar atos jurídicos legítimos, que foram praticados pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços à FGV, sob o único mote de ter existido queda de receita pública arrecadada.

Da Ausência de Onerosidade e Subordinação- Elementos Fático jurídicos da Relação de Emprego – Legitimidade da Prestação de Serviço por PJ – Art. 129 da Lei nº 11.196/2005

3.16. Neste tópico, a impugnante alega que, no que se refere à presença de elementos fático-jurídicos da relação de emprego do art. 2º e 3º da CLT, tais como a pessoalidade da prestação de serviços do sócio da PJ e de suposta subordinação técnica, somente a Justiça do trabalho teria competência para reconhecer e declarar existência de relação de emprego, conforme dispõe o art. 114 da CF.

3.17. Sustenta que a Fiscalização Federal somente pode identificar se houve ou não os recolhimentos das contribuições previdenciárias pertinentes pelo contribuinte, se este cumpriu as obrigações tributárias acessórias, se houve ou não a redução da base de cálculo das contribuições previdenciárias, segundo o enquadramento dado pela empresa quanto ao tipo de segurado da Previdência Social e das contribuições previdenciárias e de Seguridade Social consectárias, bem como qualquer atividade investigativa de cumprimento da obrigação tributária principal e acessória.

3.18. Alega que o Auditor-Fiscal não tem competência para “desconstituir” relação jurídica inexistente, ou “declarar”, com efeitos jurídicos, a existência ou não de uma relação jurídica, tendo em vista que esta missão é exclusiva do Poder Judiciário, pois se insere na questão maior da tutela jurisdicional. Conclui que a Fiscalização Federal não pode é usurpar a competência material improrrogável e indelegável da Justiça do Trabalho, quanto ao reconhecimento do vínculo empregatício, que está prevista no art. 114, I e IX, da CF/88 e que foi ampliada pela EC nº 45/04.

3.19. Acrescenta que o próprio art. 109, I, da CF/88 exceptua da competência material da Justiça Federal as causas em que a União Federal for interessada na condição de autora, ré, assistente ou interveniente, exceto aquelas sujeitas à Justiça do trabalho.

3.20. Assevera que a questão indicada, no caso, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal vai muito além da mera constatação, por meio da fiscalização, do cumprimento das normas de proteção ao trabalho, exigindo o enfrentamento de matéria complexa, como reconhecer qual seria o legítimo empregador do trabalhador que já possui anotação na CTPS, não se podendo dizer que tenha atribuição para exercer o seu “poder de polícia”.

3.21. Sustenta que mesmo a norma basilar de proteção às relações de trabalho do art. 9º da CLT, que visa evitar a fraude à legislação trabalhista, ainda que nela se preveja a aplicação do princípio da primazia da realidade sobre a forma, com a consequente nulidade dos atos negociais fraudulentos, esse reconhecimento formal da nulidade dos atos negociais somente pode ser feito dentro de um processo trabalhista, e obtidos esses efeitos jurídicos da nulidade, através de uma sentença judicial declaratória positiva do vínculo empregatício.



3.22. Reitera que não existe impedimento legal para que qualquer empregado formalize, com seu empregador, outro contrato paralelo àquele de trabalho, como no caso em questão, onde os serviços indicados no Auto de Infração encontram-se inseridos na esfera do art. 129 da Lei nº 11.196/05, eis que se tratam, todos, de trabalho intelectual e de natureza científica, de modo que não caberia ao Fisco simplesmente desconsiderar tal fato e, generalizando sem qualquer imputação de violação a tal dispositivo, simplesmente desconsiderar os contratos firmados.

3.23. Salienta que o próprio STF, ao julgar a ADC 66, declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, conforme pode se notar do voto da Relatora, Min. Carmem Lúcia. Acrescenta que, pela decisão expressa do Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, em voto do Ministro Luiz Fux, no julgamento do RE 958.252, reconheceu a também da legitimidade da prática da terceirização de atividade fim, enquanto modelo de negócios, no bojo do princípio da livre iniciativa e da livre concorrência do art.170 da CF/88.

3.24. Enfatiza que, no mesmo sentido, o STF, no julgamento da ADPF 324 (publ. no DJe em 06/09/2019; Min. Rel. Roberto Barroso) sedimentou o entendimento de que é constitucional a terceirização de atividade-fim ou de atividade-meio da empresa não se podendo afirmar relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.

3.25. Informa que, recentemente, a terceirização genericamente regulamentada pela Lei nº 6.019/74, veio ser objeto da redação dada pelas Leis 13.429 e 13.467/2017.

3.26. Por fim, a impugnante solicita o reconhecimento da insubsistência da autuação fiscal, quanto a esta acusação, pois se constata, ao revés do que foi pretensamente alegado, que é impossível, ainda, a desconsideração de atos e negócios jurídicos lícitos praticados pela prestação de serviços personalíssimos ou não por PJ, como meio de se elidir potencial planejamento tributário elusivo, devido à falta de edição de lei ordinária, com a previsão desse tipo de procedimento administrativo, bem como pelo fato de existir cláusula de reserva jurisdicional tanto para a desconsideração da personalidade jurídica do art.50 do CC/2002, quanto para o reconhecimento de vínculo empregatício para fins de desqualificação jurídica do segurado contribuinte individual (autônomo ou sócio de PJ no regime do SIMPLES NACIONAL) para segurado empregado, nos moldes do art.109, I, e art.114, I e IX, todos da CF/88 c/c o art. 2º, art.3º, art.29, art.36 e o art.39, todos da CLT.

Da Dilação Probatória – Informações em Planilha – Conversão do Julgamento em Interlocutório

3.27. Neste tópico a Impugnante requer a concessão de prazo razoável para se juntar as planilhas do contribuinte, com o tratamento dos dados da autuação fiscal, de modo a se possibilitar ao órgão julgador avaliar as seguintes situações



retratadas no lançamento fiscal, com os seus respectivos valores, como parte integrante do crédito tributário cobrado:

(I) atuação de PJs da “Rede Conveniada”, que não diz respeito à presente autuação fiscal, pois se trata de terceirização legítima de atividade-meio da FGV (cessão de espaço para as aulas presenciais e online dos cursos ministrados, infraestrutura e empregados de apoio administrativo, com manutenção do selo de qualidade da FGV e com aspectos típicos do contrato de franquia);

(II) atuação eventual das PJs prestadoras de serviço de consultoria técnica (ii-a), de palestras e seminários (ii-b), de arbitragem (ii-c), de projetos (ii-d), de professores em curso EAD disponibilizados aos alunos em banco de dados (ii-e) e de outras atividades (ii-f);

(III) atuação contínua das PJs prestadoras de serviço e a razão entre a receita operacional advinda da FGV e a sua receita operacional total, quando esse percentual é relevante ou superior a 75% (vide item 70 do relatório fiscal), além de produção de prova testemunhal.

3.28. Solicita, ainda - caso os julgadores entenderem pela necessidade de complementação das informações lançadas nas planilhas do Fisco ou do contribuinte-, a conversão do julgamento em interlocutório para que se possa prestar as eventuais informações solicitadas, dentro de um prazo razoável a ser concedido; sempre com o escopo de se evidenciar as distinções entre os diversos tipos de situações que englobam a narrativa geral de pretensa “pejotização” irregular generalizada pela Fiscalização, malgrado do que assegura o art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

#### Da Jurisprudência do CARF – Prestação de Serviços Personalíssimos por PJX Pejotização e Desenquadramento do Segurado Contribuinte Individual

3.29. A Impugnante dando sequência aos seus argumentos, sustenta que existem precedentes do CARF, quanto às decisões que avaliaram a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo prestado por PJ, após a vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, pois, embora se refiram a outros tipos de profissionais (jogadores de futebol), a base jurídica do lançamento fiscal seria, praticamente, a mesma, vez que analisa a temática do planejamento tributário elusivo. Cita vários acórdãos do CARF.

#### Das Contribuições Devidas a Outras Entidades – Limitação da Base de Cálculo – Até 20 Salários-Mínimos – Art. 4º da Lei 6950/81

3.30. A Impugnante ressalta que a Fiscalização, ao apurar a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SEBRAE e SESC), deixou de aplicar corretamente a legislação vigente, tendo em vista que o respectivo salário-de-contribuição está limitado ao valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País, conforme determina o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81.

3.31. Acrescenta que o artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/86 teria removido o referido limite somente para as contribuições previdenciárias devidas pela empresa, ou seja, o limite de 20 salários-mínimos para o "salário-de-contribuição", previsto no artigo 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/81, permanece vigente para as contribuições destinadas a terceiros. Cita decisões do STJ e TRF3, neste sentido.

3.32. Por tais razões, conclui que a deveria a Fiscalização ter considerado, no cômputo das contribuições devidas a outras entidades, o limite legal estabelecido, o que não foi feito no caso em tela, de modo que houve majoração de tributo por analogia (jogo interpretativo), em detrimento da norma jurídica cogente do art.97, II e IV, e §1º, c/c o art.108, §1º, todos do CTN.

Da Redução da Multa Isolada - Falta de Aplicação do Limite Máximo por Competência – Conflito Aparente de Normas – Art. 112, IV, C/C ART.106, II, 'C', do CTN

3.33. Por fim, no tocante à multa isolada, a Impugnante alega que o lançamento merece reparo tendo em vista não foi considerado pela autoridade fiscal o limite máximo de aplicação dessa multa fiscal, mas apenas o limite mínimo de R\$500,00 por competência fiscal, consoante indica a tabela do item 107 do relatório fiscal.

3.34. Aponta que a multa isolada aplicada foi aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, que determina o valor fixo de R\$20,00 a cada grupo de 10 informações omitidas, com o limite mínimo de R\$500,00 por competência fiscal, enquanto no item 106 do relatório fiscal, a Fiscalização Federal Informa que haveria 6 (seis) informações omitidas por Segurado Contribuinte Individual (PJ ou autônomo) prestador de serviço à FGV.

3.35. Sustenta que o Regulamento da Previdência Social, isto é, o Decreto nº 3.048/99, também regula a aplicação dessa multa isolada pela omissão de informações na GFIP, contudo, ali é fixado um patamar máximo para a multa isolada por competência fiscal das contribuições previdenciárias devidas, embora a multa ali prevista seja mais gravosa ao contribuinte, consoante é possível se verificar da literalidade do art. 225, IV, art.284, III, e com remissão ao art. 284, I e art.283, todos do Decreto nº 3.048/99.

3.36. Observa que o patamar máximo da multa isolada estaria fixado no art.284, III, do RPS, em que, a cada competência fiscal, não se poderia ultrapassar os valores previstos no inciso I do mesmo art. 284, ou seja, consoante o número de segurados com informações omitidas em GFIP se aplica um multiplicador ao valor mínimo do caput do art.283 do RPS, isto é, o valor mínimo de R\$636,17.

3.37. Alega que o valor máximo que a multa isolada poderia alcançar e que seria somente nas competências fiscais das contribuições previdenciárias, em que a omissão das informações na GFIP abrangesse o universo de mais de 5.000 empregados, o patamar máximo seria  $R\$636,17 \times 50 = R\$31.808,50$ ; entretanto, em diversas competências, a autoridade fiscal, no caso, extrapolou este patamar

máximo de aplicação da multa isolada, como se pode inferir da tabela do item 107 do relatório fiscal do Auto de Infração.

3.38. Argumenta que a aplicação da multa isolada, no caso em questão, deve observar a penalidade mais branda prevista no art.32-A da Lei n. 8.212/91, porém com a aplicação do limite máximo instituído no art.284, III, do Decreto n. 3.048/99, devido à previsão normativa do art. 106, II, “c”, c/c o art.112, IV, todos do CTN.

Dos Pedidos

4. A Impugnante requer:

- a) que seja reconhecida a improcedência do presente lançamento fiscal;
- b) alternativamente, a dilação probatória nos termos postos na impugnação, e
- c) subsidiariamente, a compensação de eventuais contribuições previdenciárias pagas pelas PJs prestadoras de serviço à FGV, com a consequente redução proporcional da multa de ofício, além de, ainda em caráter subsidiário, que seja adequado o lançamento fiscal da multa isolada ao patamar máximo, previsto no Regulamento da Previdência Social.

O processo foi saneado e foi emitida a Informação Fiscal (e-fls. 4012) esclarecendo que teriam sido substituídas planilhas originalmente juntadas em formato pdf, por arquivos não pagináveis (e-fls. 4015/25744).

Em 22/12/2023, os autos foram julgados, conforme antecipado, foi proferido o Acórdão nº. 108-041.404 (e-fls. 25749/25785), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

Pelo princípio da primazia da realidade, que demonstra que os fatos relativos à prestação de serviço devem prevalecer em relação à forma de contratação,

presentes os requisitos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, detém o fisco o poder-dever de proceder à caracterização de segurado empregado para fins previdenciários.

Constatada a presença de todos os requisitos legais caracterizadores do segurado empregado, incumbe à fiscalização efetuar o lançamento das contribuições devidas pela empresa nesta qualidade, ainda que o contrato formal de prestação de serviços tenha sido realizado como pessoa jurídica.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE.

A base de cálculo das contribuições destinadas aos Terceiros é a mesma das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, em relação às remunerações dos segurados empregados, definida no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

A não apresentação ou a apresentação de GFIP com incorreções ou omissões sujeitam o contribuinte à multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, respeitado o limite mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E JUNTADA DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

A apresentação de provas, pelo sujeito passivo, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou

direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi cientificada do resultado do julgamento em 19/01/2024, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 25798), e em 19/02/2024, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 25801/25872) reiterando, em grande medida, os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Os autos foram encaminhados para julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, dele se toma conhecimento.

### 2. Preliminares

#### 2.1. Nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa

Sustenta, a recorrente, que a decisão seria nula em razão de cerceamento do direito de defesa, por não ter determinado diligências necessárias para se confirmar a natureza e as características dos contratos da “Rede conveniada”, que seriam, em verdade contratos de parceria entre empresas para a prestação dos serviços. A recorrente apresentou pedido de diligência para

“(…) juntar as planilhas do contribuinte, com o tratamento dos dados da autuação fiscal, de modo a se possibilitar ao órgão julgador avaliar as seguintes situações retratadas no lançamento fiscal, com os seus respectivos valores, como parte integrante do crédito tributário cobrado: (i) atuação da “Rede Conveniada”, que

não diz respeito à presente autuação fiscal, pois se trata de terceirização legítima de atividade-meio da FGV (cessão de espaço para as aulas presenciais e online dos cursos ministrados, infraestrutura e empregados de apoio administrativo, com manutenção do selo de qualidade da FGV e com aspectos típicos do contrato de franquia); (...)."

O pedido de concessão de prazo para juntada de planilhas e conversão do processo em diligência foi indeferido pela decisão de piso com a seguinte justificativa:

4.57. Por fim, cabe a análise do pedido de concessão de prazo para a juntada de planilhas, bem como de conversão do julgamento em diligência, feitos pela Impugnante.

4.58. Quanto ao pedido de dilação do prazo para apresentação de documentos, cabe ser enfatizado que a auditoria já foi realizada, sendo concedido prazo desde a primeira intimação para que a impugnante pudesse produzir provas contrapondo a apuração que estava em curso. Outro momento de produção de provas deu-se com a impugnação, quando de sua apresentação.

4.59. Por outro lado, aquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram esse direito, exigindo-se apresentação dos documentos comprobatórios que atestem, de forma inequívoca o que se pretende comprovar.

4.60. Importante salientar que não é cabível propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega, a oportunidade de por via de diligência produzir prova que do ponto de vista legal, já deveria integrar, como requisito de admissibilidade, o pedido ao ser protocolada a impugnação.

4.61. É o que determina o art. 16 do Decreto nº 70235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

(...)

4.62. Não estão presentes nenhuma das condições previstas para juntada de documentos após a impugnação, restando precluso o prazo, não havendo a possibilidade concessão de prazo para apresentação de documentos que já deveriam ter sido apresentados na impugnação interposta.

4.63. Especificamente quanto à conversão do julgamento em diligência, o art. 16 do Decreto nº 70235/72 dispõe que:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

(...)

4.64. Ademais, a adoção do procedimento de diligência, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas

anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

4.65. Face o exposto, rejeita-se os requerimentos de concessão de prazo para a juntada de planilhas, bem como de eventual conversão do julgamento em diligência, feitos pela impugnante.

Entendo que não há que se falar em nulidade no presente caso.

A nulidade da decisão deverá ser reconhecida quando for verificada a inobservância da legislação ou a falta de qualquer dos requisitos constitutivos, visto que estes vícios levam ao cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do CTN:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos acrescidos)

Contudo, todos os procedimentos, desde a fiscalização até o lançamento, com a garantia da ampla defesa e do contraditório foram exercidos plenamente pela recorrente por meio de apresentação de Impugnação e de recurso voluntário, de modo que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Da leitura da Impugnação e do Recurso vê-se que a recorrente compreendeu perfeitamente as razões que levaram à autuação e caberia a ela apresentar a defesa e as provas constitutivas do direito alegado.

Os elementos de prova a favor da recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de diligência ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Veja que a fiscalização, com base nos contratos apresentados e informações apresentadas pela recorrente no decorrer da fiscalização, verificou que teriam sido realizados



pagamentos a pessoas físicas na modalidade de celetista e autônomo, e ao mesmo tempo, teriam sido feitos pagamentos a pessoas jurídicas que tinham como sócios as mesmas pessoas físicas.

Da leitura dos contratos com as pessoas jurídicas e das razões sintetizadas para cada empresa nos Anexos 27-a e 27-b (e-fls. 384/575) pela fiscalização é possível verificar que as pessoas físicas tinham relação com a Fundação Getúlio Vargas no período, e que prestavam serviços também por meio das pessoas jurídicas. O objeto das contratações das pessoas jurídicas era diverso (gerenciamento de projetos, coordenação de projetos junto a entidades públicas e privadas, coordenação de projetos da própria FGV, aulas, correção de provas, coordenação de curso de MBA etc.). No entender da fiscalização, tais serviços poderiam ter sido prestados na relação de trabalho, tinham relação direta com os objetos sociais da Fundação Getúlio Vargas. A fiscalização também apontou características das empresas como: falta de empregados, falta de informações na GFIP, emissão de notas fiscais em sequência para a FGV, faturamento de mais de 70% para a FGV, que em conjunto compuseram as provas no sentido de que a terceirização dos serviços não teria ocorrido verdadeiramente.

Ou seja, a fiscalização apresentou conjunto de provas robusto para fundamentar o lançamento em questão.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a realização de diligência, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Assim, a insatisfação do contribuinte, sobre este ponto, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente, eis que o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência para reabertura de prazo para apresentação de documentos foram, a meu ver, corretamente motivado pela decisão recorrida.

## **2.2. Pedido de conversão do julgamento em diligência**

A recorrente reitera o pedido de conversão do julgamento em diligência, para que seja oportunizada a realização de prova nos seguintes termos:

Ressalta-se que a utilidade da conversão do julgamento em diligência se associa ao levantamento de informações/dados, decorrente das provas já carreadas aos

autos, referente à: (i) desvinculação dos contratos da “Rede Conveniada” da FGV (cessão de espaço para as aulas presenciais e online dos cursos ministrados, infraestrutura e empregados de apoio administrativo, com manutenção do selo de qualidade da FGV e com aspectos típicos do contrato de franquia) dos negócios jurídicos desconsiderados pela fiscalização, alusivos às PJs prestadoras de serviços personalíssimos pelos sócios diretores; (ii) especificação dos casos de atuação eventual das PJs prestadoras de serviço de consultoria técnica (ii-a), de palestras e seminários (ii-b), de arbitragem (ii-c), de projetos (ii-d), de professores em curso EAD disponibilizados aos alunos em banco de dados (ii-e) e de outras atividades (ii-f); (iii) especificação dos casos de atuação contínua das PJs prestadoras de serviço e a razão entre a receita operacional advinda da FGV e a sua receita operacional total, quando este percentual é relevante ou superior a 75% (vide item 70 do relatório fiscal), além de produção de prova testemunhal, caso entenda necessário.

Quanto ao pedido de juntadas de novos documentos, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, são expressos em relação ao momento em que as alegações do recorrente, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação.

Entendo que não cabe ao recorrente se valer de pedido para apresentar provas não trazidas aos autos no momento oportuno, quando esse ônus lhe cabia, por ter operado sua preclusão.

A propósito, a impugnação foi apresentada em 2022 e o recurso foi apresentado em 2024, sendo que até o presente momento a recorrente não requereu a juntada de qualquer documento aos autos, tendo tido tempo suficiente para elaborar as planilhas e apresentar as provas que entendeu necessárias.

Com relação ao pedido de conversão do julgamento em diligência com reabertura de prazo para apresentação de documentos e realização de prova testemunhal, destaco que sua realização somente se justificaria na hipótese de necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos que não ficaram suficientemente demonstrados pelas provas aportadas ao processo, não sendo essa a hipótese dos autos.

Nesse desiderato, destaco que o pedido de conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, cumpre destacar, ainda, que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar as alegações apresentadas sobre a Rede Conveniada e de que teria contratado as pessoas jurídicas para prestação de serviços sem subordinação, o que pode desvirtuar a terceirização (pejotização) realizada. Em sua Impugnação e Recurso, a recorrente insiste que teriam sido considerados valores pagos em razão da contratação da Rede Conveniada, mas em

nenhum momento a recorrente diz expressamente quais seriam as empresas que fazem parte da Rede Conveniada e quais teriam sido os contratos e valores pagos que suportariam tal relação. Por outro lado, como já indicado, a fiscalização elaborou os Anexos 27-a e 27-b (e-fls. 384/575) e juntou anexos para cada uma das 103 (cento e três) pessoas jurídicas consideradas no lançamento.

Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter prova acerca destas alegações, mas, sim, à recorrente apresentar os documentos comprobatórios de suas alegações.

Diante do exposto, entendo correta a decisão que indeferiu o pedido de conversão do julgamento em diligência e a mantenho.

### 3. Mérito

#### 3.1. Das contratações com as pessoas jurídicas

Como destacado no relatório fiscal do Auto de Infração, a conduta infratora imputada à Recorrente se refere à utilização de pessoas jurídicas (pejotização), com o escopo de se reduzir a carga tributária devida à título de contribuições previdenciárias devidas, vez que, havia a prestação de serviços diretamente pelos sócios da PJ e em concomitância (ou período próximo) ao vínculo com a FGV, seja na forma de contrato celetista seja na forma de prestação de serviço autônomo. Vale o destaque:

33. Conforme mencionado no item “2”, “a”, do presente relatório, a empresa remunerou pessoas físicas – empregados e contribuintes individuais – que a ela prestaram serviço, além do pagamento via folha de pagamento e/ou RPA, também através do pagamento a Pessoas Jurídicas (“PJ”) constituídas por estes mesmos trabalhadores, utilizando-se dessa manobra fiscal para reduzir sua carga tributária. (Relatório Fiscal e-fl. 50)

Argumentou-se que os empregados da FGV recebiam essa “remuneração extra”, através da PJ, ao invés de seu empregador integrá-la no seu próprio contracheque ou RPA, fora da PJ. Ainda de acordo com o relatório fiscal, em sua maioria, as empresas eram optantes do SIMPLES NACIONAL, os prestadores de serviço pessoas jurídicas não enviaram a GFIP à RFB, no período autuado, ou as enviava “sem movimento” ou, ainda, as encaminhava contendo apenas os sócios (categoria 11), como trabalhadores.

Portanto, discute-se a prestação de serviços personalíssimos pela PJ e que a maior parte - em alguns casos a totalidade - do faturamento dela, teria, como exclusiva fonte pagadora, a FGV. Assim, foram desconsiderados os pagamentos realizados nos termos dos contratos com as pessoas jurídicas. Vale o destaque:

36. Os pagamentos realizados às 103 (cento e três) “PJ” elencadas no relatório fiscal foram considerados base de cálculo de remuneração dos trabalhadores, na qualidade de empregados, **pela existência de diversos elementos que, analisados em conjunto, indicaram que tais “PJ” funcionavam apenas com o intuito de proporcionar a redução da carga tributária, havendo na realidade uma**

prestação de serviços diretamente pela pessoa dos sócios destas “PJ” e em concomitância (ou em período próximo) ao vínculo de trabalho desenvolvido por estes como pessoa física na FGV, conforme passaremos a discutir.

37. TODAS as “PJ” tiveram pelo menos um de seus sócios remunerados e informados em GFIP da FGV como empregado ou prestador de serviço autônomo dentro do período fiscalizado.

38. Este vínculo dos sócios com a FGV foi demonstrado não só pela informação prestada nas GFIP enviadas pela fiscalizada, como por ela mesma em esclarecimento escrito (anexos 25 – Planilha da FGV em resposta ao TIF 01, item 3; e anexo 18.1 - Esclarecimento da empresa ao TIF 04, item 4) em resposta ao solicitado nos TIF 01, item 3, e TIF 04, item 4, de idêntico teor quanto a este tópico, conforme transcrito abaixo:

(...)

39. Dessa forma, o trabalho que a fiscalizada pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era sempre de algum segurado que estava ou já fora vinculado a ela dentro do período fiscalizado. Assim, os empregados obtinham um pagamento via folha de pagamento ou RPA – Recibo de Pagamento de Autônomo, e prestavam, em paralelo, serviços via sua “PJ”, recebendo, assim, uma remuneração extra.

40. Ocorreu pelo menos uma das situações:

- a) A “PJ” não enviou GFIP alguma à RFB durante o período objeto da prestação do serviço; ou
- b) As enviou na situação “sem movimento”; ou
- c) As enviou contendo apenas os sócios (categoria 11) como trabalhadores.

A recorrente alegou que teriam sido incluídos pela fiscalização, indevidamente, pagamentos realizados à “Rede Conveniada”, e explica: os cursos da FGV (EAD, remoto ou presencial) podem ser disponibilizados por empresas parceiras, que cedem seu espaço físico, empregados e infraestrutura para viabilizar os cursos aos alunos clientes da FGV (sob orientação didática desta) e da empresa parceira. Esta forma de parceria seria semelhante a um contrato de franquia, não havendo a possibilidade de se alegar que existia subordinação entre os sócios das pessoas jurídicas parceiras e a FGV.

Sustenta, a recorrente, que na sua relação com as empresas parceiras para a realização dos cursos, não há que se falar em terceirização ou pejetização, nem de qualquer subordinação entre os funcionários ou sócios das empresas parceiras com a recorrente. Argumenta que:

não se cuida o caso dos autos de situação única e com tratamento uniforme pelo simples fato de existir uma prestação de serviços personalíssima pelo sócio da PJ à FGV, visto que, se, por exemplo, o sócio da PJ é empregado da FGV contratado como professor, nada impede que possa prestar serviços, fora do seu horário de

trabalho, e que sejam desvinculados de suas atribuições rotineiras no seu ambiente de trabalho, como, verbi gratia, o desempenho da atividade de palestrante, de árbitro em demanda arbitral de sua especialidade técnica, ou ainda, de gravação de aulas online para cursos EAD (Ensino à Distância). (e-fl. 25818)

**Contudo, a recorrente não apresentou prova dos pagamentos que teriam sido realizados às pessoas jurídicas em razão das referidas parcerias (Rede Conveniada). Nem apontou os valores constantes das planilhas elaboradas pela fiscalização que teriam sido realizados em razão de tais contratos de parceria de Rede Conveniada. A recorrente traz estas alegações desde a Impugnação, pedindo prazo para apresentação de planilhas, mas não apresentou sequer quais seriam as empresas que comporiam sua Rede Conveniada, ou os contratos e valores que teriam sido equivocadamente considerados a este título pela fiscalização.**

O Relatório Fiscal reconhece que, em razão da amplitude de objeto social da atuadora, seria possível considerar que todos os serviços contratados das pessoas jurídicas estavam dentro do seu campo de atuação:

51. Vale ainda trazer novamente os itens I, V, VII e VII do Estatuto Social da FGV que demonstram a amplitude de objeto da fiscalizada, o qual permite inserir-se nele todos os serviços contratados com essas “PJ”.

I - atuar, de forma ampla, em todas as matérias de caráter científico, com ênfase no campo das ciências sociais: Administração, Direito, Economia e outros (...)

V - desenvolver, nesses campos atividades de ensino, pesquisa e informação, principalmente pioneiras e de efeitos multiplicativos, para melhor expandir os benefícios ao país;

VII - prestar, quando solicitada, assistência técnica a organizações públicas ou privadas, objetivando coadjuvá-las na busca da eficiência, produtividade e qualidade de serviços;

VIII - orientar e coordenar projetos de criação, alteração e modernização de sistemas de gestão;

52. Ou seja, foram pagamentos a título de prestação de serviço, cujos objetos de contratação descritos em contrato/NF se confundem/se incluem na atividade-fim da fiscalizada, e que, em tese, poderiam ser desenvolvidos por esses trabalhadores enquanto empregados/Contribuintes individuais da FGV sem a necessidade de contratação de uma “PJ” para tal.

No que diz respeito aos contratos, o Relatório Fiscal esclarece que se trata de um contrato padrão, *composto por uma parte chamada “Condições Específicas do contrato” – “CEC” que, como o próprio nome diz, é específico àquela “PJ”, contendo o valor contratado, o objeto do serviço, entre outras peculiaridades, e um contrato “padrão”, denominado “Condições Gerais do Contrato” – “CGC”, aplicado a todas as contratadas genericamente, o qual se vincula ao primeiro.*

Ao analisar os contratos, mais especificamente as “CGC”, a fiscalização identificou que os serviços seriam prestados a terceiros, vale o destaque:

57. Neste momento, detalharemos este “CGC”, já que se aplica à quase totalidade das “PJ”, representando uma espécie de contrato padrão, anexo a todos os contratos específicos, cujas cláusulas relevantes para a fiscalização discorreremos nesse momento:

“CONTRATO DE PRESTACAO DE SERVICOS – CONDICOES GERAIS (CGC)” “2.4 Verificando-se o não pagamento pelo Terceiro, nos moldes do item 2.3, e, vindo a CONTRATANTE a abster-se do seu direito de cobrança, estará a CONTRATADA vinculada ao direito da CONTRATANTE de não efetuar qualquer cobrança quanto aos serviços contratados, devendo ser encerrado o instrumento firmado entre as partes.

(...)

2.8 Na hipótese de a CONTRATANTE optar ou se vir obrigada a conceder desconto(s) no contrato firmado entre ela e o Terceiro (cliente), o contrato firmado com a CONTRATADA, nos termos dos itens 1.2 e 2.3 destas CGC, terá seu valor proporcionalmente reduzido, devendo ser encerrado ou aditado, conforme o caso.

58. Aqui cabe observar que o “Terceiro” é o cliente final, ou seja, o serviço prestado pelas “PJ”, na maioria das vezes, não é para que seu resultado se produza na FGV, mas sim nesse Terceiro, ou seja, a “PJ” funciona apenas como uma terceirizada da fiscalizada.

59. Ademais, essa “PJ” está inteiramente subordinada à FGV, já que se este “terceiro” não pagar pelo serviço, esta “PJ” não pode cobrar por ele.

60. Além disso, se a FGV concede desconto unilateralmente, discricionariamente, a “PJ” é obrigada a acatar e ter o pagamento pelos seus serviços reduzidos.

Ou seja, ao que parece, o Relatório Fiscal analisou, dentre os contratos listados, os contratos da chamada Rede Conveniada, que, conforme alega a recorrente, é considerado como uma parceria entre a FGV e as empresas para prestação de serviços a terceiros de forma concorrente.

Entretanto, analisando as informações detalhadas colhidas pela fiscalização dos contratos apresentados – Anexos 27-a e 27-b (e-fls. 384/575), **não há menção a contratos que seriam característicos da Rede Conveniada, apenas foram feitas menções a contratos específicos de prestações de serviços.**

Considere-se, a título ilustrativo, a empresa nº. 51 (Anexo 27-b -e-fl. 478):

**PJ:KFOURI AIDAR CONSULTORIA LTDA - CNPJ:68.483.288/0001-36**, que tem o mesmo endereço do sócio Antonio Carlos Kfourir Aidar, que, por sua vez, exerce os seguintes

cargos na estrutura organizacional da FGV: **professor horista, diretor adjunto/controle, assessor especial da presidência da FGV em São Paulo, com vínculo celetista desde 01/08/1977.**

Além dos valores recebidos a título de remuneração, a pessoa jurídica também declarou o recebimento de valores da FGV. A nota fiscal obtida mostra que o pagamento teria se dado a título de: Pagamento de prêmio por desempenho – 1º semestre de 2018 – Antonio Carlos Kfoury Aidar – sócio da empresa. O objeto do serviço constante do contrato foi: *Prestação de serviços de coordenação e editoração na elaboração das edições da Revista Agroanalysis, periódico da Revista Getúlio Vargas. Serviço prestado por Antonio Carlos Kfoury Aidar – sócio da empresa.*

De acordo com o quadro resumo da análise elaborada pela fiscalização, os motivos que justificaram a autuação foram:

- Pelo menos um dos sócios da PJ foi trabalhador da FGV durante o período fiscalizado? Sim
- GFIP da PJ contendo apenas os sócios, SEM EMPREGADOS, ou GFIP sem MOVIMENTO ou sem entrega alguma de GFIP no período fiscalizado? Sim
- 70% ou mais da Receita da PJ advindo da FGV ou a PJ não fez declaração alguma relativa à sua receita à RFB? Sim
- Contratos de prestação de serviço (ou NF de serviço) com a FGV prevendo obrigatoriedade de pessoalidade na prestação do serviço pelo sócio da PJ? Sim
- Objeto do serviço pactuado com a PJ contido ou similar ao objeto previsto no Estatuto da FGV e/ou nas funções do cargo/serviço do trabalhador na FGV? Sim
- Notas fiscais emitidas pela PJ sequenciais à FGV sim Endereço da PJ é o mesmo que o endereço residencial de um dos sócios? Sim

Esta análise foi feita para cada uma das 103 (cento e três) empresas consideradas pela fiscalização, de modo que não é válida a alegação da recorrente no sentido de que a fiscalização teria considerado todos os contratos e empresas numa “vala comum”. Entendo que o trabalho da fiscalização foi detalhado e usou todas as informações e documentos apresentados pela recorrente.

No detalhamento feito pela fiscalização, nos Anexos 27-a e 27-b não há menção a contrato que tenha tipo por objeto cessão de espaço, de empregados, de infraestrutura para cursos, objetos que seriam próprios da mencionada Rede Conveniada.

Assim, na falta de apresentação de provas que demonstrem que teriam sido considerados no lançamento valores pagos em razão de contratos referentes à Rede Conveniada, entendo que não há como se considerar as alegações apresentadas pela recorrente.



No que diz respeito às demais contratações, sustenta, ainda, a recorrente, que o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 possibilita essa prestação de serviços intelectuais e de natureza científica, com ou sem o concurso de prepostos ou empregados, na execução das atividades contratadas com a PJ dos sócios, e que a jurisprudência do STF aceitaria tais formatos de organização entre empresas. Questiona, ainda, a competência da autoridade fiscalizadora para desconsiderar a personalidade jurídica das PJs contratadas.

A questão em discussão nos presentes autos é se há a possibilidade de profissionais serem, concomitantemente, prestadores de serviço autônomos da Fundação Getúlio Vargas ou com que com ela manterem vínculo empregatício (celetista), e, ao mesmo tempo, serem sócios de pessoas jurídicas prestadoras de serviço, recebendo remuneração de formas diversas, por meio do contrato de trabalho (salário) ou por meio de RPA e via pessoa jurídica.

A recorrente se defende no sentido de que não haveria empecilhos para um professor dar aulas no regime celetista ou como autônomo e nas horas vagas como sócio da pessoa jurídica, prestar serviços técnicos para sua empregadora. Mas não são apenas professores que executam tais atividades. São também gerentes de projeto, pesquisadores, assessores administrativos, que foram contratados por suas pessoas jurídicas para a execução de serviços que, conforme destacado pela fiscalização, poderiam ser prestados no âmbito de sua atuação como pessoas físicas.

A fiscalização entendeu que os pagamentos realizados às pessoas jurídicas, com base nos referidos contratos se referiam, na verdade, a pagamento extra que deveria ter sido feitos nas pessoas físicas e foram realizados na pessoa jurídica para fins de economia de tributos. Vale o destaque:

37. TODAS as “PJ” tiveram pelo menos um de seus sócios remunerados e informados em GFIP da FGV como empregado ou prestador de serviço autônomo dentro do período fiscalizado.

38. Este vínculo dos sócios com a FGV foi demonstrado não só pela informação prestada nas GFIP enviadas pela fiscalizada, como por ela mesma em esclarecimento escrito (anexos 25 – Planilha da FGV em resposta ao TIF 01, item 3; e anexo 18.1 - Esclarecimento da empresa ao TIF 04, item 4) em resposta ao solicitado nos TIF 01, item 3, e TIF 04, item 4, de idêntico teor quanto a este tópico, conforme transcrito abaixo:

(...)

**39. Dessa forma, o trabalho que a fiscalizada pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era sempre de algum segurado que estava ou já fora vinculado a ela dentro do período fiscalizado. Assim, os empregados obtinham um pagamento via folha de pagamento ou RPA – Recibo de Pagamento de Autônomo, e prestavam, em paralelo, serviços via sua “PJ”, recebendo, assim, uma remuneração extra.**

(...)

76. Assim, todo o conjunto de elementos aqui trazidos deixou claro o arcabouço formal criado pela fiscalizada para camuflar o pagamento de remuneração extra a estes trabalhadores (sócios das “PJ”) e, conseqüentemente, deixar de pagar contribuições sociais Previdenciárias devidas na relação de emprego com estes trabalhadores.

Em vários casos, como da empresa mencionada anteriormente, item 51, o pagamento foi feito a título de prêmio por desempenho, e a recorrente em nenhum momento traz nenhuma explicação sobre porque a empresa e não o empregado estava recebendo tal prêmio.

Ademais, a fiscalização ressalta, no Relatório Fiscal, a presença dos requisitos caracterizadores da relação empregatícia, e desconsidera os pagamentos realizados para todas as 103 (cento e três) pessoas jurídicas:

46. Outro elemento que chamou a atenção da fiscalização é que na maioria das NF obtidas das Prefeituras municipais ficou evidenciada a emissão sequencial destas à FGV, demonstrando **exclusividade** (ou a quase totalidade desta) na prestação dos serviços.

47. Nos contratos de prestação de serviço com estas “PJ” apresentados à fiscalização, há, **em quase sua totalidade**, cláusula indicando a **necessidade de prestação do serviço contratado pessoalmente pelo trabalhador/sócio**, que também é trabalhador da FGV. Segue abaixo, a título exemplificativo, trecho do contrato com a empresa “A mais B Soluções Ltda”, que demonstra o ocorrido:

(...)

50. Aqui vale mencionar que muitos dos serviços previstos nos contratos (ou nas notas fiscais) são idênticos (ex: “aulas a serem ministradas”) ou são de natureza complexa de ser definida, tais como “assessoria”, “consultoria”, “serviços técnicos especializados”, entre outros, o que corrobora o entendimento da fiscalização.

(...)

53. Conforme se pode observar ainda dos contratos de prestação de serviço estes se estendiam ao longo de meses, ou até anos, muitos com inúmeros aditivos, o que deixa clara a **continuidade (não eventualidade)** da prestação dos serviços.

(...)

59. Ademais, essa “PJ” **está inteiramente subordinada à FGV, já que se este “terceiro” não pagar pelo serviço, esta “PJ” não pode cobrar por ele.**

60. Além disso, se a FGV concede desconto unilateralmente, discricionariamente, a “PJ” é obrigada a acatar e ter o pagamento pelos seus serviços reduzidos.

(...)

61. Das cláusulas acima, observa-se que **a FGV é quem ficará com todos os direitos relativos aos resultados de estudos e técnicas empregadas pela “PJ”, bem como dos direitos autorais e de propriedade intelectual.**

(...)

62. Mais uma vez percebe-se das cláusulas a total subordinação das “PJ”, já que a FGV supervisiona, inclusive o “pessoal utilizado”, e que a “PJ” precisa de expressa e prévia autorização para contratar com clientes da FGV.

63. Desse conjunto de cláusulas supracitados verifica-se que **o prestador de serviços (“PJ”) se encontra inserido na cadeia produtiva da FGV, estando sujeito a seu controle, fiscalização, obrigatoriedade de cessão de direitos relativos ao resultado produzido.** Assim, no conjunto destas cláusulas, fica clara a subordinação destas PJ e, conseqüentemente, da pessoa física à FGV.

A recorrente se defende, alegando que as contratações estariam amparadas no artigo 129 da Lei nº. 11.196/2005. Contudo, a decisão de piso afirma que essa norma jurídica deve ser afastada, quando haja abuso do direito e/ou simulação na prestação de serviços personalíssimos pelos sócios-diretores das PJs, prevalecendo, pois, os dispositivos celetistas de reconhecimento de vínculo empregatício, uma vez, cabalmente, comprovados os requisitos de uma relação jurídica de trabalho subordinado entre empregador e empregado.

Como mencionado anteriormente, a fiscalização procurou demonstrar as razões que levaram a considerar simulação na prestação de serviços personalíssimos. Nos Anexos 27-a e 27-b, denominados *Informações detalhadas de cada PJ* (e-fls. 384/575), a fiscalização apresentou as razões que levaram a desconsiderar os pagamentos realizados por meio das pessoas jurídicas. Repisa-se: análise foi feita com base na análise do objeto do contrato, da relação de um dos sócios com a FGV, e a respostas às seguintes questões do Quadro Resumo:

Pelo menos um dos sócios da PJ foi trabalhador da FGV durante o período fiscalizado?

GFIP da PJ contendo apenas os sócios, SEM EMPREGADOS, ou GFIP sem MOVIMENTO ou sem entrega alguma de GFIP no período fiscalizado?

70% ou mais da Receita da PJ advindo da FGV ou a PJ não fez declaração alguma relativa à sua receita à RFB?

Contratos de prestação de serviço (ou NF de serviço) com a FGV prevendo obrigatoriedade de pessoalidade na prestação do serviço pelo sócio da PJ?

Objeto do serviço pactuado com a PJ contido ou similar ao objeto previsto no Estatuto da FGV e/ou nas funções do cargo/serviço do trabalhador na FGV?

Notas fiscais emitidas pela PJ sequenciais à FGV sim Endereço da PJ é o mesmo que o endereço residencial de um dos sócios?

Entendo que os parâmetros usados pela fiscalização e as provas que o embasaram mostram um desvirtuamento da terceirização (pejotização).

Analisando as informações detalhadas pela fiscalização é possível verificar que em muitos casos, as pessoas físicas realmente eram professores, coordenadores de cursos, técnicos e gerentes de projetos, dentre prestaram serviços de consultoria ou de projetos específicos na sua

área de expertise, de forma terceirizada para a FGV. A natureza dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas, coincide com a atividade desempenhada pelas pessoas físicas na FGV, e não foi trazida qualquer prova pela recorrente, para demonstrar que a prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas teria se dado sem subordinação estrutural. Como destaca o ex Conselheiro do CARF, Dr. Carlos Henrique de Oliveira<sup>1</sup>:

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

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

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

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

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

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

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

<sup>1</sup> OLIVEIRA. Carlos Henrique de. Pejotismo: realidade ou fraude? In: PINTO, Alexandre Evaristo, BUENO, Isabel; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Contribuições previdenciárias: aspectos polêmicos*. MP Editora: São Paulo, 2024, p. 142/143.

**econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.** (grifos acrescidos)

Portanto, como conclui o mesmo autor, a pejetização tem um limite e é a existência ou não da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação entre a pessoa física que prestou os serviços e a tomadora dos serviços, o que, conforme se vê, está demonstrado no presente caso.

Dentre das atividades de professor estão as tarefas de ministrar aulas, elaborar e corrigir provas, elaborar material didático, de modo que não parece razoável que alguns pagamentos sejam feitos com base na relação empregatícia e outros sejam pagos como contrato com pessoa jurídica, especialmente se os serviços são prestados dentro da mesma estrutura organizacional da FGV.

Com relação à segunda questão feita pela fiscalização, a entrega de GFIP contendo apenas sócios, sem empregados ou sem movimento não leva necessariamente ao entendimento de que a terceirização da atividade contratada não seria possível, da mesma forma, o fato de a pessoa jurídica ter 70% ou mais de receita advinda da FGV também não leva, necessariamente, à desconsideração dos contratos pactuados. Entretanto, como afirma a fiscalização, os elementos colhidos e apresentados devem ser considerados de forma conjunta.

No que diz respeito à previsão de pessoalidade do serviço prestado, ele é requisito para a caracterização de segurado, mas a justificativa pode se dar pela especialidade do serviço, ou pela expertise técnica do prestador. Contudo, a recorrente não trouxe prova que esta seria a justificativa da indicação, razão pela qual fica caracterizada a pessoalidade apontada pela fiscalização.

Quanto ao objeto dos serviços pactuados com as PJs contido ou similar ao objeto previsto no Estatuto da FGV e/ou nas funções do cargo/serviço do trabalhador na FGV, entendo que também não é elemento definidor da relação empregatícia. Não é proibida a terceirização de atividade fim para pessoa jurídica, mas realmente as atividades que teriam sido terceirizadas para as pessoas jurídicas eram atividades que poderiam ser desempenhadas pelas pessoas físicas no contrato normal de trabalho, dentro das atividades normais de professor, pesquisador, gerentes de projetos, coordenadores.

Dessa forma, considerando todos os elementos apontados, juntamente com a observação de que as empresas não tinham endereço próprio, sendo o mesmo endereço de um dos sócios, leva à conclusão de que as terceirizações não ocorreram, e que os serviços prestados pelas pessoas jurídicas, na verdade foram prestados pelas pessoas físicas em suas atividades normais junto à FGV, com subordinação estrutural.

Novamente vale destacar as palavras do Dr. Carlos Henrique de Oliveira<sup>2</sup>:

Não se discute, sob pena de se negar vigência a artigo de lei federal, a possibilidade de contratação de entes personalizados juridicamente para a prestação pessoal de serviços intelectuais; o que se observa e a existência de limites para tal contratação.

**Se o serviço for executado de maneira que se caracterize a relação de emprego entre o prestador e o tomador de tal serviço, estaremos diante de um contrato de emprego, nos termos do art. 3º da CLT, o que, por força do art. 9º do mesmo diploma legal, torna nulos todos os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, fraudar ou impedir a constatação da relação de emprego advinda de tal realidade contratual.**

Como discutido acima, a existência de uma pessoa física, laborando com pessoalidade, de maneira habitual e onerosa, e, principalmente, de forma subordinada, caracteriza a relação de emprego. E mais, de todas as exigências cima, indubitavelmente, a subordinação, seja a hierárquica, seja a estrutural, é a mais importante e, principalmente, a mais comezinha.

**Um prestador de serviços que trabalhe inserido na estrutura organizacional da tomadora, prestado seu serviço de acordo com um fluxo de trabalho preestabelecido, em que o resultado de tal prestação é controlado pelos processos de trabalho do contratante, em que seu labor é parte do trabalho de tal contratante, e não um produto em si mesmo, é empregado de tal tomadora.**

Diverso é o caso daquele prestador, que mesmo que contratado para realizar um serviço componente da atividade-fim desse contratante, o faz de maneira autônoma – claro que seguindo o que previamente previsto em contrato, segundo regras e padrões estabelecidos – de forma que o objeto de seu labor seja uma parcela, uma parte, um item do todo prestado pelo contratante, mas fora de seu modelo organizacional, de sua estrutura. (grifos acrescidos)

No presente caso, a relação de emprego já existia com pelo menos um dos sócios da pessoa jurídica, de forma concomitante ou em momento logo anterior à contratação dos serviços pela pessoa jurídica. Ademais, como os serviços eram bem característicos das atividades prestadas pelos profissionais à FGV, é possível chegar à mesma conclusão da fiscalização, de que os serviços foram prestados na relação de emprego e não em uma contratação autônoma de pessoa jurídica, estando caracterizada a subordinação estrutural e o desvirtuamento da terceirização.

Entendo que, nos casos, ficou caracterizado o desvirtuamento da contratação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, e considerando que a recorrente não apresentou provas e documentos necessários para comprovar que os serviços teriam sido efetivamente

<sup>2</sup> OLIVEIRA. Carlos Henrique de. Pejotismo: realidade ou fraude? In: PINTO, Alexandre Evaristo, BUENO, Isabel; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Contribuições previdenciárias: aspectos polêmicos*. MP Editora: São Paulo, 2024, p. 143.

prestados pelas pessoas jurídicas sem subordinação estrutural com a FGV, não vejo como desconstituir o trabalho fiscal.

### 3.2. Da limitação da base de cálculo – 20 salários-mínimos

No que diz respeito ao argumento de que as contribuições devidas a Terceiros deveriam se limitar a 20 salários-mínimos das bases de cálculo, em decorrência da aplicação do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 (item d), entendo que não assiste razão à recorrente.

A discussão sobre a não revogação do parágrafo único do art. 4º da Lei nº. 6.950/1981 foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de julgamento dos Recursos Especiais nº 1.898.532 e nº 1.905.870 (Tema 1079), na sistemática de tema repetitivo, tendo sido firmada a seguinte tese:

- i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário-mínimo vigente; e
- iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;
- iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

Portanto, vê-se que a tese firmada foi desfavorável ao defendido pela recorrente. Ressalte-se que, por força do que dispõe o artigo 98<sup>3</sup> e 99<sup>4</sup> do RICARF, há a vedação aos membros

<sup>3</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.



das turmas de julgamento do CARF de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Esta possibilidade se restringe, dentre outras, às decisões definitivas de mérito proferidas do Supremo Tribunal Federal (STF) ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recursos com repercussão geral ou repetitivos.

### 3.3. Da Multa – redução da multa isolada

No que diz respeito à multa isolada cobrada pela falta de informações na GFIP da segunda acusação fiscal, defende a recorrente que **não teria sido considerado o limite máximo de aplicação dessa multa fiscal no presente lançamento, mas apenas o limite mínimo de R\$500,00 por competência fiscal**, consoante indica a tabela do item 107 do relatório fiscal do Auto de Infração. A recorrente defende que, e a aplicação da multa isolada deve observar a penalidade mais branda prevista no art.32-A da Lei n. 8.212/91, porém com a aplicação do limite máximo instituído no art. 284, III, do Decreto n. 3.048/99, devido à previsão normativa do art. 106, II, “c”, c/c o art.112, IV, todos do CTN.

O pedido foi apresentado em sede de Impugnação e devidamente analisado pela decisão de piso. Vale o destaque:

#### Da Redução da Multa Isolada - Falta de Aplicação do Limite Máximo por Competência

4.49. Com relação ao Auto de Infração onde foi aplicada a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória previdenciária (apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas), a Impugnante alega que a aplicação da referida multa deve observar a penalidade mais branda prevista no art.32-A da Lei n. 8.212/91, porém com a aplicação do limite máximo instituído no art.284, III, do Decreto n. 3.048/99, devido à previsão normativa do art. 106, II, “c”, c/c o art.112, IV, todos do CTN. Entretanto, tal entendimento não tem cabimento, conforme abaixo demonstrado.

**4.50. Conforme consta nos autos, referida multa isolada foi aplicada em virtude de a autuada ter apresentado as suas GFIPs, das competências 01/2017 a 12/2019, com incorreções e omissões, tendo em vista que foram omitidos vários contribuintes individuais autônomos.**

4.51. Cabe ser observado que nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, o contribuinte que deixar de apresentar a GFIP no prazo fixado ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos, sujeitando-se à multa mínima de R\$500,00 (quinhentos reais)

<sup>4</sup> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

por competência. Referida multa encontra-se fundamentada na Lei 8.212/91, artigo 32-A, I e §§ 2º e 3º. Vejamos:

Lei 8.212/91

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

(...)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

4.52. Observa-se que o valor de R\$ 20,00 (vinte reais) corresponde à multa para cada 10 (dez) informações omitidas. **Contudo, o valor mínimo a ser aplicado é de R\$ 500,00 (quinhentos) reais, exatamente o que se verificou em cada competência, não existindo qualquer erro no valor considerado pela fiscalização.**

**4.53. Ademais, o valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) deve ser aplicado por competência. A infração corresponde à apresentação de GFIP com irregularidades, sendo esta declaração apresentada mensalmente, restará caracterizada a infração em cada competência na qual for verificada a infração, ensejando o cálculo da multa por competência, nos exatos termos observados pela fiscalização, conforme planilha demonstrativa constante no item 107 do Relatório Fiscal, o que resultou no valor total de R\$ 3.781.480,00 (três milhões setecentos e oitenta e um mil quatrocentos e oitenta reais).**

4.54. Cabe ser salientado que da análise da planilha depreende-se, em linhas gerais, que a não informação de um trabalhador contribuinte individual (autônomo) corresponde a 6 (seis) informações omitidas.

4.55. Por outro lado, deve ser ressaltado que a referida multa está expressamente prevista em dispositivo legal (artigo 32-A, I e §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91), **que não prevê um valor máximo a ser aplicado, em cada competência, mas, sim, um valor mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais), razão pela qual não há que se falar em aplicação, no caso, do limite previsto no artigo 284, III, do RPS (Decreto 3.048/99).**

4.56. Acrescenta-se, por oportuno, que uma vez positivada a norma (no caso, o artigo 32-A, I e §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91) é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, de modo que

não cabe qualquer redução do valor da multa aplicada, nos termos deduzidos pela Impugnante.

Portanto, sem razão a recorrente.

Ademais, quanto ao argumento da vedação constitucional da utilização de tributos com efeitos de confisco e necessidade de adequação da multa à jurisprudência do STF e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao seu turno, esbarra no verbete sumular de nº 2 deste Conselho.

De toda sorte, apesar de estar ciente de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro que multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis.

Dessa forma, considerando as peculiaridades fáticas do caso concreto já relatadas, a multa cominada sequer poderia ser rotulada desarrazoada e/ou desproporcional, tampouco confiscatória, eis que ausente qualquer demonstração nesse sentido.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade, indefiro o pedido de conversão do julgamento em diligência e no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**