

## TRIBUTAÇÃO JUSTA NO TERCEIRO MUNDO TERCEIRIZADO

### FAIR TAXATION IN AN OUTSOURCED THIRD WORLD

*Elizabeth Rosa de Mello<sup>1</sup>*

#### RESUMO

Este artigo jurídico trata da Tributação Justa no Terceiro Mundo Terceirizado. Será analisada a aparente contradição entre Tributação Justa e Terceirização. Relevante será o estudo de uma tributação justa efetiva para evitar a terceirização às avessas. A terceirização compatível com a tributação justa deverá ser regulamentada de acordo com os direitos trabalhistas. A teoria trazida da Economia, denominada *free rider* (viajante de graça) será utilizada para entendermos o comportamento de parte do empresariado no mundo dos negócios lucrativos que, muitas vezes, acabam utilizando os recursos e infraestruturas dos grandes centros, degradando o meio ambiente sem preocupação com sua preservação, recrutando pessoas no regime de trabalho escravo, sem ater aos seus direitos trabalhistas e previdenciários. Por fim, será também analisada qual espécie de terceirização poderá ser aceita no Brasil.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação Justa. Terceirização. Economia.

#### ABSTRACT

This article deals with the legal Fair Taxation in the Third World Outsourced. The apparent contradiction between Fair Taxation and Outsourcing will be reviewed. Relevant is the study of an effective fair taxation to prevent

---

<sup>1</sup> Professora Adjunta da Universidade Federal de Juiz de Fora ([elizabetherosademello@gmail.com](mailto:elizabetherosademello@gmail.com))

outsourcing in reverse. Outsourcing compatible with fair taxation should be regulated according to labor rights. The theory brought Economy, called free rider (traveler for free) will be used to understand the business community of behavior in the world of lucrative deals that often end up using the resources and infrastructure of the big cities, degrading the environment without worry with its preservation, recruiting people in slave labor, no stick to their labor and social security rights. Finally, it will also be examined which kind of outsourcing may be accepted in Brazil.

KEYWORDS: Fair Taxation, Outsourcing, Economics.

## 1. INTRODUÇÃO

A Tributação Justa no Terceiro Mundo Terceirizado é tema que merece reflexão. Neste artigo abordaremos a relação existente entre empregador, empregado e terceirização, esta última sob seus dois aspectos: formal e informal, bem como o significado de Tributação Justa e sua aparente contradição com a terceirização.

Salienta-se que o marco histórico do Terceiro Mundo não se refere aos países que foram separados em “três mundos” durante a Guerra Fria, quando foram classificados em países do Primeiro Mundo (Estados Unidos e seus aliados), Segundo Mundo (União Soviética e seus aliados) e Terceiro Mundo (Países não aliados e neutros). A terminologia Terceiro Mundo será empregada neste artigo para referir-se aos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, do qual o Brasil faz parte dessa última categoria, e o objeto de estudo deste artigo será limitado à abordagem do ordenamento jurídico brasileiro.

A discussão sobre Tributação Justa e a Terceirização no Brasil sempre foi um tema complexo, já que não existe um conceito doutrinário e jurisprudencial padronizado a respeito de Terceirização e nem unânime sobre o que vem a ser Tributação Justa.

E será na Economia que buscaremos a teoria do *free rider* (viajante de graça) para entendermos o comportamento de parte do empresariado no mundo dos negócios lucrativos que reiteramos, no sentido de que muitas vezes, acabam utilizando os recursos e infraestruturas dos grandes centros, degradando o meio ambiente sem preocupação com sua preservação, recrutando pessoas no regime de trabalho escravo, sem ater aos seus direitos trabalhistas e previdenciários.

Além disso, serão tratados aspectos sobre a terceirização brasileira, diante da classificação das empresas nacionais e a relação entre terceirização e empresas transnacionais.

A questão que será respondida ao final deste artigo é: Qual espécie de terceirização poderia ser implantada no sistema jurídico brasileiro?

A metodologia adotada para elaboração deste artigo foi a bibliográfica crítico dialética, tendo como marco teórico a legislação brasileira a respeito dos temas.

## 2. RELAÇÃO ENTRE EMPREGADOR, EMPREGADO E TERCEIRIZAÇÃO FORMAL E INFORMAL

No ordenamento jurídico brasileiro, mais precisamente na CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas) em seu artigo 2º, empregador é quem contrata diretamente, sem intermediações, o seu empregado. É o que se depreende da leitura do dispositivo legal, *in verbis*:

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

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

§ 3º - Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

E o empregado sempre foi considerado pessoa física, realizando a atividade laboral com subordinação e habitualidade, nos termos do seguinte artigo da CLT: “Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.

Conclui-se que não podemos considerar como empregado pessoa jurídica, nem uma empresa terceirizada, que contrata seus funcionários para realizar os serviços no lugar do empregado pessoa física, daí a impossibilidade de considerar empregado uma pessoa jurídica, se a CLT determina que somente poderá ser pessoa física.

A CLT não tratou do conceito de terceirização, porque não prevê esta modalidade de delegação do contrato de trabalho para uma pessoa jurídica.

Para o autor Sidnei Machado (2014):

A terceirização é um tema difícil do ponto de vista metodológico. Não se trata de um tipo contratual ou de uma categoria jurídica, mas um difuso processo organizativo de natureza eminentemente econômico-financeira que pode corresponder a uma diversificada modelação jurídico-negocial.

[...]

Apesar de haver um princípio de proteção que pode ser extraído de diversos dispositivos da CLT (arts. 2º, 10, 448 e 455), ao adotar o modelo de terceirização propugnado, coloca-se em risco o modelo institucional brasileiro.

A meu ver, o Brasil perde a oportunidade de avançar na redefinição da figura do empregador, timidamente tratado

na doutrina brasileira, que é um enfrentamento difícil, mas necessário, frente à estendida prática da terceirização. Em síntese, haverá nesse ponto uma ampla desjuridicização do modelo normativo, que se torna simbólico ante a amplitude de possibilidades de terceirização.

A terceirização é uma espécie de delegação da atividade da empresa com o intuito puramente econômico, de reduzir os gastos da empresa, tanto com salários dos funcionários quanto pela redução dos tributos. É uma forma de gestão, de planejamento da empresa para buscar o melhor caminho em direção ao lucro e manutenção da empresa. Essa delegação pode ser realizada por uma empresa de forma direta ou de forma indireta, conforme trataremos no item 2 deste artigo.

O Projeto de Lei 4330/2004 e o Projeto de Lei da Câmara 30/2015(em fase de designação do Relator em 19/06/2018) definiram terceirização como um contrato entre duas empresas, regido pelo Código Civil, e não determinaram a qualidade dessas empresas, e nem conceituaram subcontratação, intermediação ou locação de mão de obra.

É certo que há escassa normatização a respeito da terceirização, já que temos apenas a regulação de empresas de trabalho temporário, conforme dispõe a Lei 6019/1974. E também temos a lei que trata de autorização para subcontratação de serviços de vigilância bancária, Lei 7102/1983 e, por fim, a CLT que permite a intermediação de mão de obra por meio de cooperativas de crédito.

Em 31 de março de 2017 a Lei 13.429 alterou a Lei 6.019/1974 definindo em seu artigo 2º como trabalho temporário “[...] aquele prestado por pessoa física contratada por uma empresa de trabalho temporário que a coloca à disposição de uma empresa tomadora de serviços, para atender à necessidade de substituição transitória de pessoal permanente ou à demanda complementar de serviços”.

Reitera-se que somente pessoa física poderá realizar o trabalho temporário, mesmo sendo contratada por uma empresa intermediária de trabalho temporário.

Outro Projeto de Lei da Câmara 38 de 2017, conhecido como a Reforma Trabalhista, que teve por objetivos alterar especialmente a CLT e também as Leis 6.019/1974, 8.036/1990 e 8.212/1991. No que concerne à terceirização verifica-se o art. 2º do PLC 38/2017, que deu origem à Lei 13.467/2017, alterou a Lei nº 6.019/74 fixando no art. 4º-A desta lei a ampla e indiscriminada permissão para a terceirização de serviços em benefício das empresas tomadoras de serviços, em todas as atividades das tomadoras, inclusive a atividade principal, nos seguintes termos:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

É relevante observar que todas estas leis aniquilam os critérios da terceirização: temporariedade e predominantemente para “atividade meio” da empresa, já que estabelecem a possibilidade de interferir na “atividade fim” ou “principal” com possibilidade de prorrogação do prazo contratual.

Assim, verifica-se que o alargamento da prestação de serviços a terceiros para qualquer atividade empresarial afronta diversos direitos e princípios constitucionais trabalhistas, principalmente o artigo 7º, inciso I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pois deixa de formalizar uma relação trabalhista bilateral entre trabalhador e empresa e passa a ser uma relação trilateral entre empresa tomadora do serviço, empresa prestadora de serviço e o funcionário dessa última que prestará serviço para primeira, desnaturando a essência do contrato de trabalho.

As alterações legislativas coadunam com às mudanças jurisprudenciais, sintetizadas pelas súmulas a seguir tratadas.

Em 2003 foi cancelado o verbete 256 da Súmula do TST (Tribunal Superior do Trabalho), que dispunha sobre a legalidade da contratação de prestação de serviços, nos seguintes termos:

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (cancelada) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003*

Salvo os casos de trabalho temporário e de serviço de vigilância, previstos nas Leis nºs 6.019, de 03.01.1974, e 7.102, de 20.06.1983, é ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços.

Sobre o mesmo tema foi editado outro verbete pela Súmula do TST, o de nº 331, no seguinte teor:

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011*

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

As novidades da Lei 13.467/2017, que alterou a Lei nº 6.019/74, foram buscar ampliar o objeto da terceirização e definir o prazo do contrato temporário e sua prorrogação. Essa Lei estabeleceu poder ser objeto de terceirização “todas as atividades do tomador, ou seja, todo o processo produtivo, sem exceção”, não mais somente às “atividades meio” e o limite de prazo para findar foi estabelecido em 180 dias consecutivos, conforme dispõe o artigo 10 da Lei 6.019/74, alterado pela Lei 13.429/2017, permitindo dessa forma, subcontratações já que poderá ser prorrogado por 90 dias, sem qualquer menção a controle e fiscalização dessa prorrogação.

O que no setor público seria uma afronta à Lei de Licitações, Lei 8.666/1993, na medida em que subcontratações substituiriam os processos licitatórios, acabando com a busca da proposta mais vantajosa.

Ainda, a Lei 6.019/1974 ao estabelecer o critério de “atividade meio” para permitir a terceirização, optou pela especialização da empresa, para adoção do regime da subcontratação, e pela responsabilidade subsidiária.

Em regra, a responsabilidade entre a contratante e a contratada será subsidiária no que concerne aos temas relacionados à saúde, segurança do trabalho e inadimplemento das obrigações trabalhistas e da previdência social; exceção será a responsabilidade solidária em caso de falência da empresa de trabalho temporário (contratada), sendo a empresa tomadora (contratante) responsável solidária pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 16 da Lei 6.019/1974.

Para tratarmos de terceirização formal e informal é importante entendermos quais são as espécies de empresas que compõem o sistema jurídico de determinado país. No Brasil, as empresas podem ser classificadas em microempresa, pequena, média e grande empresa, conforme conceitos extraídos da LC 123/2006 e do entendimento do BNDES, sistematizados na tabela<sup>2</sup> a seguir.

---

<sup>2</sup> Tabela elaborada pela autora deste artigo.



<b>Espécies de empresa</b>	<b>MICROEMPRESA (MEI, EIRELI, ME)</b>	<b>EMPRESA DE PEQUENO PORTE</b>	<b>MÉDIA EMPRESA</b>	<b>GRANDE EMPRESA</b>
INDÚSTRIA	com até 19 empregados	de 20 a 99 empregados	100 a 499 empregados	mais de 500 empregados
COMÉRCIO E SERVIÇO	até 9 empregados	de 10 a 49 empregados	50 a 99 empregados	mais de 100 empregados
IND, COMÉRCIO OU SERVIÇO	Receita bruta anual de até R\$ 81.000,00 (MEI), até R\$ 360.000,00 (ME) LC123/2006 BNDES classifica somente a ME	Receita bruta anual de R\$ 360.000,01 até R\$ 4,8 milhões LC 123/06 e BNDES	Receita bruta anual maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões BNDES	Receita bruta anual maior que R\$ 300 milhões BNDES

No Brasil sempre houve, principalmente, terceirizações de maneira informal ou ilegal, para viabilizar as atividades das microempresas e pequenas empresas, depois passou-se a ser regulamentada de forma insuficiente. Exemplo hipotético: pode-se citar uma microempresa que realiza comércio de bebidas e venda de salgadinhos (pastéis, coxinhas), o sócio da empresa em vez de contratar uma funcionária para fazer os salgadinhos e vendê-los, prefere contratar informalmente sua vizinha, mas não realiza o registro dessa vizinha como sua funcionária, delega para ela a confecção dos salgadinhos, e a mesma não recebe os valores devidos, decorrentes de seus direitos trabalhistas como: décimo terceiro salário, fundo de garantia, seguro saúde, licença maternidade ou paternidade. Evidentemente, que isso acontece em diversos ramos, não só no comércio, mas também na indústria e na prestação de serviços.

Geralmente, quem terceiriza os serviços de maneira formal ou legal são, na sua maioria, as médias e grandes empresas, principalmente, às que precisam participar de licitação e obrigatoriamente devem ter suas certidões negativas de débitos tributários sem nenhuma restrição.

E mesmo as empresas que não necessitam de participar de licitação, verificam a oportunidade de lucrarem com a terceirização, ao contratarem uma pessoa jurídica, em vez de uma pessoa física. Podendo, dessa forma, ocorrer o fenômeno da pejetização, que é a transformação das pessoas físicas em jurídicas, do empregado que sempre vinha trabalhando como pessoa física passando a ser pessoa jurídica para que seu empregador tenha menos custos.

A terceirização fora dos limites territoriais nacionais merece estudo, o que será realizado no próximo item.

### 3. TERCEIRIZAÇÃO E EMPRESAS TRANSNACIONAIS

As grandes empresas podem instituir as chamadas coligadas e controladas no exterior, as denominadas empresas transnacionais. Estas empresas seriam espécies de terceirizadas?

Inicialmente, não se discute sobre a tributação interna, de renda auferida no território brasileiro, mas no que concerne à renda adquirida em outros países, poderia ensejar bitributação ou pluritributação, por isso, deve-se deixar esclarecidas as formas de atuação dessas empresas no exterior: a atuação direta por meio de filiais e sucursais e a atuação indireta por meio de empresas coligadas e controladas.

Na atuação direta, a empresa brasileira não necessitará de constituir uma nova pessoa jurídica, pois atuará diretamente, em nome próprio por meio de suas filiais ou sucursais.

Na atuação indireta, a empresa domiciliada no Brasil terá participação no capital social de outra empresa com domicílio no exterior, ambas, portanto, com personalidades jurídicas distintas e, a atuação será realizada por meio das empresas coligadas e controladas.

Relevante tratarmos do conceito das empresas coligadas e controladas, as quais estão disciplinadas no Código Civil de 2002 como espécies de sociedades anônimas, assim são consideradas sociedades de

capital e não de pessoas. O mencionado Código conceitua e traz a diferença entre sociedades coligadas e controladas da seguinte forma:

*Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.*

*Art. 1.098. É controlada:*

*I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;*

*II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.*

*Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (grifos nossos).*

Como as empresas coligadas e controladas são espécies de sociedades anônimas aplicam-se também às normas da Lei 6.404/1976, denominada Lei das Sociedades Anônimas, alterada pela Lei 11.941/2009, que se coadunam com o disposto acima pelo Código Civil.

Retomando a pergunta anterior, se as empresas transnacionais são espécies de terceirizadas, em outros termos, se a atuação indireta das empresas podem ser denominadas de terceirização? Como ainda não foi alterado o conceito de empregado na CLT para pessoa jurídica, a resposta é negativa.

Caso fosse alterado o conceito de empregado para pessoa jurídica teríamos uma resposta positiva. Todavia, seria uma terceirização às avessas, já que o objetivo de constituir uma empresa coligada ou controlada no exterior, seria para reduzir custos, principalmente, com tributos e mão de obra.

E por tratar de tributos, a Lei 12.973/2014 trouxe novos parâmetros para o entendimento da tributação das empresas coligadas e controladas, fazendo com que, objetivamente, descubra-se o que realmente deve ser tributado, evitando dessa maneira o planejamento tributário para afastar a exação fiscal. Evidente, que o legislador teve um

objetivo fiscal, de arrecadar tributos, para que o Poder Executivo possa viabilizar suas políticas públicas, como, por exemplo, a construção de mais escolas, creches e hospitais, concretizando assim, alguns direitos humanos fundamentais.

Para Marciano Seabra Godoi (2014, p. 277) a nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) deve ser interpretada como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União:

Por meio de um movimento de diálogo institucional que se iniciou no STF no julgamento da ADI 2.588 e caminhou em direção ao executivo e ao legislativo da União no bojo do processo legislativo da MP 627 e sua conversão na Lei 12.973/2014, substituiu-se em sistema de genérica e indiscriminada tributação automática dos lucros de controladas e coligadas estrangeiras por um novo esquema de tributação que, muito mais alinhado com a experiência e institutos do direito comparado em seu combate aos planejamentos tributários internacionais abusivos, submete aos maiores rigores do regime de transferência fiscal internacional aqueles casos em que há efetivo controle da empresa investidora sobre a empresa investida, e em que os investimentos se dirigem as jurisdições ou regimes com baixa ou nenhuma tributação, preservando aquelas situações em que a deslocalização do capital pelo globo terrestre se guia não pela busca de refúgios livre de impostos, mas sim pela dinâmica saudável e desejável da real expansão produtiva e mercadológica.

O Brasil não pode parar de fiscalizar as empresas coligadas e controladas no exterior, e deve ter mecanismos para realizar tal fiscalização, como a possibilidade de controle dos preços de transferência e da disponibilização de valores.

Todavia, se houver conflito entre legislações estrangeiras, deverá ser criado um órgão supranacional para resolver questões tributárias internacionais, no entanto, muitos países não querem dispor de parte de sua soberania fiscal, o que tornará difícil a resolução de conflitos tributários internacionais.

Este órgão seria o responsável para tratar de conflito de legislações tributárias internacionais, evitando a multiributação ou pluriributação, ou até mesmo a sonegação fiscal.

Podemos citar o exemplo do G20, que realizou um acordo entre as maiores economias do mundo para exigir um "padrão comum de informação", no sentido de que os bancos deverão identificar e informar os fatos tributários de seus correntistas não residentes aos países signatários, o que foi noticiado por Clóvis Rossi, da seguinte forma:

[...] O G20 aprovará um pedido (portanto, não obrigatório, ao contrário do padrão comum de informação) para que as empresas multinacionais detalhem suas atividades país por país.

Os dados não seriam públicos, mas reservados às autoridades tributárias.

Seria a maneira de evitar casos como o da Ikea, que lucra muito em um país, mas declara atividades em outro, com taxação baixa ou inexistente, um mecanismo que é eufemisticamente chamado de "profit shifting" ou transferência de lucros.

Um cálculo preliminar feito pela ONG Oxfam informa que esses dois malabarismos fiscais custam US\$114 bilhões (R\$285,7 bilhões) anuais em perda tributária para os países em desenvolvimento (ROSSI, 2014).

Os valores arrecadados a título de tributos deveriam custear os direitos e garantias fundamentais e, por consequência, viabilizar os direitos humanos, mas diante da falta de controle e fiscalização, esses valores são enviados para os denominados paraísos fiscais, quando deveriam ser investidos no país onde se originou a riqueza.

Controle, fiscalização e planejamento são os instrumentos necessários de todos os países em busca de arrecadar cada vez mais tributos das empresas coligadas e controladas no exterior, já que não basta a existência apenas de leis, mas sua concretização pela efetividade e aplicabilidade.

Muitas das empresas nacionais ou transnacionais procuram obter lucro a qualquer custo, a Teoria *free rider* nos ajudará a entender melhor como atuam, a qual será abordada a seguir.

#### 4. A TEORIA *FREE RIDER* E A TERCEIRIZAÇÃO

Um conceito particular da economia, *free rider* (viajante de graça) traduz com perfeição o comportamento de parte do empresariado na busca de lucros sem limites. Daí a Teoria *free rider*, que significa que o viajante de graça é aquele que se beneficia de recursos, bens ou serviços sem pagar pelo custo do benefício. “Viajar de graça” constitui um problema quando o sobreuso implica degradação de um recurso comum. As empresas privadas dificilmente vão cobrir os custos derivados do consumo de recursos ambientais, uma vez que isso reduziria seus ganhos. Cabe, portanto, ao Estado intervir frente a esta anomalia (BATISTA e MELLO, 2015).

Além disso, o *free rider* acaba utilizando de mão de obra barata e até mesmo escrava, para alcançar suas metas de lucratividade, infringindo Direitos Humanos.

E qual a relação entre terceirização e esta teoria *free rider*? Para obter cada vez mais lucros, empresas que se instalam em determinados países, principalmente, nos subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, procuram terceirizar seus serviços contratando pessoas jurídicas, que por sua vez, contratam empregados cujos salários são menores do que o salário mínimo nacional, a trabalharem por mais de 8 horas diárias, em condições degradantes. E por que fazem isto? Por ausência de fiscalização do Poder Público.

Raramente a mídia divulga trabalhos escravos em grandes centros urbanos ou em áreas rurais, já que quase não existe fiscalização para descobrir o que chamamos de “terceirização às avessas”, por não respeitar os direitos sociais e trabalhistas dos empregados, bem como o Direito Ambiental.

Como *res communis omnium*, o meio ambiente recebe proteção do Estado garantida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que consagra no seu art. 170 as principais características do sistema capitalista. A Ordem Econômica Brasileira, por força do comando constitucional, irá conjugar a obtenção do excedente social com os valores da função social da propriedade, defesa do consumidor, defesa do meio

ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (CRFB/88, Art. 170, incisos III, V, VI, VII, VIII e IX respectivamente).

Devemos ressaltar que o excedente de capital, que é a sobra depois da coisa produzida, constitui o lucro, finalidade maior do capitalismo e que, em tese, visa propiciar um excedente social para a coletividade. Assim, como explorar o meio ambiente, garantindo tal excedente social e o lucro para o empresariado, sem degradá-lo e sem comprometer a sustentabilidade para as gerações futuras?

No exercício de sua soberania, o Estado encontra na tributação um dos caminhos para regular a questão. Ele o faz de duas formas: ou onerando a atividade econômica, por meio de maiores tributos, ou beneficiando os que praticam ações protetivas do meio ambiente como, por exemplo, a construção de edifícios verdes, a destinação correta de resíduos sólidos, ou o uso de energia renovável. Tais políticas variam de país para país. Alguns privilegiam a concessão de benefícios dentro de política ambiental, outros usam as penalidades como forma de desestímulo de ações danosas ao meio ambiente. A regra geral adotada pelos diversos países ao elaborar suas políticas nacionais envolve ambas as formas de atuação, por isso, necessário tratarmos a seguir da tributação justa e sua aparente contradição com a terceirização, onde os benefícios fiscais terão grande relevância.

## 5. TRIBUTAÇÃO JUSTA E SUA APARENTE CONTRADIÇÃO COM A TERCEIRIZAÇÃO

Inicialmente a Tributação Justa deve ser consagrada como um direito fundamental, para que se deva cobrar do cidadão contribuinte apenas o suficiente para que ele contribua com o “condomínio social”.

A Tributação Justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os Entes da Federação, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, arrecadam e administram os valores arrecadados a

título de tributos e multas. E como as técnicas de tributação deveriam ser aplicadas, seja progressividade, regressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica com o fim de implementar a quantidade e a qualidade dos tributos (MELLO, 2013).

A Tributação Justa teoricamente é uma tributação ótima, que não onere exageradamente o contribuinte, incentivando-o à sonegação ou seja pífio o seu valor, não descaracterizando uma das funções do tributo, que é arrecadatória com o intuito de suprir as despesas públicas.

Há uma aparente contradição entre Tributação Justa e Terceirização na medida em que é quase impossível viabilizar a Terceirização sem economia de tributos, já que quando o empregador pretende empregar outro, que não seja pessoa física, a pessoa jurídica que por sua vez empregará pessoas físicas para cumprir com o contrato realizado com o empregador, certamente pretenderá obter lucro reduzindo os salários de seus funcionários, ou até mesmo não cumprindo com os direitos trabalhistas, constitucionalmente protegidos.

Somente a terceirização formal e legal poderia ser aceita no Brasil, de acordo com os ditames constitucionais e legais já existentes. E, mesmo que aceitemos a terceirização às avessas, realizada por meio de pessoa jurídica que contrata pessoas físicas a cumprir o contrato de prestação de serviços com o empregador, a Tributação Justa seria necessária a viabilizar contratos legítimos, privilegiando com benefícios fiscais, como por exemplo, a redução de tributos, tanto o contratante como o contratado, para evitar que o contratado desrespeite as legislações trabalhistas, previdenciárias e tributárias. E também, somente poderia ser admissível para a “atividade meio” de uma empresa e não para sua “atividade fim”, já que é essencial o controle direto do empregador desta última atividade.

Trata-se apenas de aparente contradição a relação entre Tributação Justa e Terceirização, já que é possível compatibiliza-las, desde que a legalidade sobreponha à ilegalidade, a boa-fé objetiva sobreponha à má-fé e a dignidade da pessoa humana prevaleça perante o desrespeito aos Direitos Humanos.



## 6. CONCLUSÕES

A CLT não previu a figura da terceirização formal, mas ela ocorre de maneira informal prejudicando pessoas que não têm como se defender, cidadãos sujeitos a receberem salários menores do que o estabelecido na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e em condições sub-humanas de trabalho.

É escassa a normatização a respeito da terceirização, temos apenas a regulação de empresas de trabalho temporário, conforme dispõe a Lei 6.019/1974 e de autorização para subcontratação de serviços de vigilância bancária, Lei 7.102/1983.

O verbete de nº 331 da Súmula do TST é um dos instrumentos utilizados para possibilitar sanar as lides sobre terceirização, pelos aplicadores do direito.

A terceirização informal ou às avessas é realizada, principalmente, por micro e pequenas empresas, enquanto que a formal por médias e grandes empresas por precisarem participar de licitação e, obrigatoriamente, devem ter suas certidões negativas de débitos tributários sem nenhuma restrição.

As empresas coligadas e controladas não podem ser consideradas como terceirizadas, já que não foi alterado o conceito de empregado na CLT para pessoa jurídica.

A Teoria *free rider* nos ajuda a entender que para obter cada vez mais lucros, empresas que se instalam em determinados países, principalmente, nos subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, procuram terceirizar seus serviços contratando pessoas jurídicas, que por sua vez, contratam empregados cujos salários são menores do que o salário mínimo nacional, a trabalharem por mais de oito horas diárias, em condições degradantes.

A Tributação Justa é o instrumento necessário a viabilizar contratos legítimos, privilegiando com benefícios fiscais, tanto o contratante como o contratado, para evitar que o contratado desrespeite

as legislações trabalhistas e previdenciárias, perante qualquer espécie de terceirização.

Apenas a terceirização formal e legal poderia ser aceita no Brasil, de acordo com os ditames constitucionais e legais já existentes.

É possível compatibilizar Tributação Justa e Terceirização, desde que, a legalidade sobreponha à ilegalidade, a boa-fé objetiva sobreponha à má-fé e a dignidade da pessoa humana prevaleça perante o desrespeito aos Direitos Humanos.

## REFERÊNCIAS

BATISTA, Carlos Roberto. MELLO, Elizabete Rosa de. Tributação das externalidades como elemento de uma política de sustentabilidade ambiental. In CARLI, Ana Alice de. COSTA, Leonardo de Andrade e RIBEIRO, Ricardo Lodi (organizadores). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: 2015, p. 249-264.

BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 22 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/.htm)>. Acesso em: 22 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 123/2006**. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lc123\\_2006.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lc123_2006.htm)>. Acesso em: 22 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Senado Federal. Projeto de Lei da Câmara n. 30 de 2015**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/120928>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

**Classificação de empresa segundo o BNDES**. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Apoi\\_o\\_Financeiro/porte.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoi_o_Financeiro/porte.html)>. Acesso em: 22 jul. 2018.

GODOI, Marciano Seabra. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os poderes executivo e legislativo da União. In ROCHA, Valdil de Oliveira (coordenador). **Grandes questões de Direito Tributário**. 18. vol. São Paulo: Dialética, 2014.

MACHADO, Sidnei (2014). **A regulação da terceirização no Brasil: pontos críticos**. Disponível em: <<http://machadoadvogados.com.br/2014/09/03/a-regulacao-da-terceirizacao-no-brasil-pontos-criticos/>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

ROSSI, Clóvis. **G20 anunciará pacote contra manobra fiscal de empresas**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1544578-g20-anunciara-pacote-contramanobra-fiscal-de-empresas.shtml>>. Acesso em: 22 jul. 2018.