

Doc. 11



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.721028/2015-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.976 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO

O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento. Segue nessa linha a Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando apenas o lançamento das diferenças de RAT/FAT, referentes ao CNPJ 27.865.757/0023-00 e consignado na Informação Fiscal de fls. 916 a 920, uma vez que atingidas pela decadência. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, Renata Toratti Cassini e Wilderson Botto (Suplente Convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 02-73.931 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MR, fls. 974 a 1.016:

Trata-se de autos de infração lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

AI Debcad nº 51.009.346-9, no valor de R\$ 229.756.074,21, lavrado em 27/4/2015, referente à contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), competências 4/2010 a 12/2010.

AI Debcad nº 51.009.347-7, no valor de R\$ 44.732.658,52, lavrado em 27/4/2015, referente à contribuição social destinada a outras entidades e fundos (terceiros), relativa às competências 4/2010 a 12/2010.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32/53), não foram recolhidas à Previdência Social, e nem declaradas por meio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência

Social – GFIP, as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados que prestaram serviços numa relação contratual que foi formalizada indevidamente como se fosse pactuada entre o autuado e as pessoas jurídicas das quais esses segurados são sócios. Também não foram recolhidas e não foram declaradas por meio de GFIP as contribuições incidentes sobre valores pagos a segurados empregados sob o título de “indenização” previsto nas Convenções Coletivas de Trabalho – CCT.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS PARA ACOBERTAR VÍNCULO COM SEGURADO EMPREGADO

Segundo a fiscalização, com base na documentação analisada no curso do procedimento fiscal, constatou-se que a Globo, no período de 04/2010 a 12/2010, mantinha em seu corpo funcional centenas de profissionais (apresentadores, atores, autores, comentaristas, consultores, diretores de programas, jornalistas, produtores musicais, supervisores de produção artística etc.) trabalhando com todas as características e pressupostos fáticos normalmente observados nas relações entre empregadores e segurados empregados, embora acobertados sob a forma de contratações celebradas entre pessoas jurídicas.

[...]

O sujeito passivo foi pessoalmente cientificado das autuações em 28/4/2015 (assinaturas apostas às fls. 7 e 20). Em 26/5/2015, apresentou impugnação conjunta (fls. 661/721), acompanhada de documentos (fls. 723/799) [...].

Em 29/2/2016, os autos do presente processo foram baixados em diligência (despacho de fls. 811/813) para que a fiscalização:

a) esclarecesse porque razão, na apuração das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (GILRAT) lançadas por meio do AI Debcad nº 51.009.346-9, com o código de levantamento PJ, não foram consideradas as “alíquotas RAT” indicadas para cada estabelecimento, tal como consta na tabela inserida no item 84 do Relatório Fiscal e;

b) se manifestasse acerca das considerações da defesa de que os sócios das pessoas jurídicas considerados segurados empregados deveriam ter sido alocados ao estabelecimento CNPJ nº 27.865.7567/0021-48 (Projac), cujo grau de risco é leve, devendo ser aplicada a “alíquota RAT” de 1% (antes dos ajustes do FAP).

Em atenção do referido despacho, a fiscalização, após a realização da diligência, elaborou a informação fiscal de fls. 916/920 na qual consta essencialmente conforme segue:

Esclarece que a causa da discrepância entre as alíquotas lançadas no AI Debcad nº 51.009.346-9, código de levantamento PJ, e as indicadas para cada estabelecimento, tal como consta na tabela inserida no item 84 do relatório fiscal, que, na verdade são as alíquotas corretas, foi a sua inserção equivocada no sistema informatizado utilizado para consubstanciar a lavratura dos autos de infração.

Elabora planilhas demonstrativas que contém as retificações que devem ser levadas a efeito, encontrando-se os respectivos valores discriminados nas colunas CNAE FISCAL – RELATÓRIO dessas planilhas.

Consta no Anexo de fls. 919 a 920 as retificações que devem ser levadas a efeito.

Conforme Termo de solicitação de juntada de fl. 925, o impugnante, se manifestou (fls. 927/937), em 24/4/2017 [...].

Ao julgar a impugnação, a 8ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, concluiu pela sua procedência parcial, cancelando parte do lançamento correspondente ao Debcad 51.009.346-9, com as retificações indicadas na Tabela 3, e mantendo integralmente o Debcad 51.009347-7.

Cientificada do Acórdão nº 02-73.931, em 24/7/17, conforme Termo de Ciência de fl. 1.029, a contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fls. 1.136 a 1.139), interpôs o recurso voluntário de fls. 1.032 a 1.135, em 21/8/17, alegando, em síntese, que:

Invasão de competência da Justiça do Trabalho

A autoridade fiscal teria invadido a competência exclusiva da Justiça do Trabalho ao lavrar os autos de infração para reconhecer a existência de vínculo empregatício em relações pactuadas de forma diversa, violando a regra contida no art. 114, inciso IX, da CF/88.

Falta de previsão legal para a desconsideração dos contratos

Não haveria amparo legal para a lavratura dos autos de infração, uma vez que o art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212, de 24/7/91, apenas traz o conceito de segurado empregado, mas não autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos.

O art. 33 da Lei 8.212/91, os artigos 2º e 3º da Lei 11.457, de 16/3/07, o art. 6º, inciso I, alínea “c” da Lei 10.593, de 6/12/02, bem como o art. 142, do CTN, são genéricos e não respaldam a exigência das contribuições sob análise.

A desconsideração da relação pactuada consta apenas do art. 229, § 2º, do Decreto 3.048, de 6/5/99, porém, nos termos do art. 150, inciso I, da CF/88, e dos arts. 97 a 108 do CTN, o sistema tributário brasileiro rege-se pelo princípio da estrita legalidade.

Por sua vez, o art. 99 do CTN estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos.

Sendo assim, não há lei tributária autorizando a descon sideração dos contratos celebrados.

Ademais, mesmo que a decisão recorrida tenha sustentado que os autos de infração não estariam fundamentados no § único do art. 116, do CTN, esclarece a Recorrente que tal dispositivo não se encontra regulamentado, o que corrobora a falta de amparo legal do art. 229, § 2º, do Decreto 3.048/99.

Inaplicabilidade do art. 9º da CLT e do art. 149, inciso VII, do CTN

A decisão justificou a descon sideração dos contratos tomando por base o art. 9º da CLT, porém, tal dispositivo não afasta a necessidade de prévia decisão judicial.

Quanto ao art. 149, inciso VII, vejamos, de início, a sua redação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Como se vê, tal dispositivo não se aplica ao caso, pois os contratos não aparentam conferir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente os conferem.

Cerceamento de defesa

A autoridade fiscal questiona em um único processo administrativo a relação existente entre a Recorrente e os sócios de 408 pessoas jurídicas contratadas, o que inviabiliza o pleno exercício do direito de defesa, pois a fiscalização teria generalizado e simplificado situações fáticas que são complexas e bem diferentes umas das outras, além de se basear em suposição e sem amparo em fatos concretos.

Sendo que determinadas atividades, embora tendo sido autuadas, sequer foram tratadas no relatório fiscal, como é o caso dos serviços de locução, charge e designe de vinhetas e logomarcas.

A Recorrente acrescenta que a fiscalização não solicitou cópia do contrato firmado com a DIVERSUS PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA., em que pese também ter descon siderado a contratação com essa empresa.

Por fim, alega que sequer a fiscalização realizou a oitiva de testemunhas, que seria importante para a apuração individual, sendo tal oitiva não aceita na primeira instância do contencioso administrativo, o que corrobora o cerceamento do direito de defesa.

Inexistência de relação de emprego

Falta de comprovação da subordinação

A fiscalização buscou comprovar a subordinação apenas com os contratos, sem trazer prova ou evidência de como os serviços teriam sido efetivamente prestados.

A Recorrente alega paradoxo na decisão recorrida, uma vez que esta ora reconhece a existência de subordinação com base em determinadas cláusulas dos contratos e ora afirma que outras cláusulas, dos mesmos contratos, não poderiam ser consideradas, pois as formalidades contratuais não poderiam se sobrepor à realidade.

A decisão recorrida sustentou que a Recorrente não teria trazido aos autos nenhum elemento concreto capaz de demonstrar que os serviços foram prestados de maneira autônoma, porém, o ônus probatório relativo à existência do vínculo empregatício é do Fisco, na medida em que o dever da prova dos fatos jurídicos incumbe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que declara existir.

Registra que dos 408 contratados, apenas 5 ingressaram na Justiça do Trabalho pedindo o reconhecimento do vínculo empregatício e que apenas 2 destes tiveram o vínculo reconhecido.

Cita diversos julgados do CARF, dentre os quais restou assentado que a mera menção a cláusulas contratuais, desacompanhada de outros elementos probatórios, não seria suficiente à caracterização do vínculo de emprego.

Ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, o fato de os serviços contratados serem eventualmente relacionados à atividade-fim da Recorrente, não gera a presunção da existência de subordinação, conforme manso entendimento da jurisprudência do CARF.

Vê-se, pois, que a autoridade fiscal não comprovou a presença da subordinação, que é o elemento central para a tipificação do vínculo empregatício.

Possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídica

Tanto a fiscalização quanto a DRJ destacaram a presença da personalidade na prestação dos serviços, o que é comum em contratos celebrados com sociedades de jornalistas, artistas, atores, etc., porém, o caráter personalíssimo não transforma o contrato de prestação de serviços em contrato de trabalho.

Além do que, o art. 129 da Lei 11.196, de 21/11/05, reconhece, expressamente, a possibilidade de prestação de serviço em caráter personalíssimo por pessoa jurídica.

Eventualidade e não habitualidade na prestação dos serviços

Quanto à eventualidade, a fiscalização teria fundamentado a existência de tal elemento na regra constante no Decreto 3.048/99, em seu art. 9º, § 4º, que caracteriza como não eventual os serviços relacionados, direta ou indiretamente, às atividades normais da empresa, o que contraria a legislação trabalhista, que foca a eventualidade na realização de trabalho de forma continuada, citando, inclusive, doutrina na qual a atividade normal da empresa não se mostra preponderante para qualificar se o trabalho do empregado é ou não contínuo.

Quanto à habitualidade, a fiscalização presumiu a sua presença em razão da emissão regular de notas fiscais e de seus números sequenciais, bem como em razão da renovação e aditamento dos contratos, todavia a demonstração deveria ter sido feita de forma isolada e individual e não de forma generalizada como fez a fiscalização.

Ademais, não há nada na legislação que impeça a habitualidade na prestação de serviços por pessoas jurídicas. Em caráter personalíssimo.

Ausência da onerosidade

Alega que a pessoas físicas não receberam qualquer remuneração, mas sim as pessoas jurídicas.

Também alega que a fiscalização apontou a presença onerosidade com base na remuneração recebida pelas pessoas jurídicas, porém, os contratos de prestação de serviços são sempre onerosos e tal fato não altera a sua natureza jurídica.

Aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05 para fins previdenciários

O art. 129 da Lei 11.196/05 deixa claro que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviço de caráter personalíssimo do sócio de pessoa jurídica deve se sujeitar tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem qualquer ressalva quanto à forma pela qual o serviço é prestado.

Assim, do ponto de vista previdenciário, independentemente do tratamento a ser dado às contratações para fins trabalhistas, a prestação dos serviços em questão se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Cessão de mão de obra

Na eventualidade de não ser aplicada a regra do art. 129 da Lei 11.196/05, os serviços devem ser considerados como cessão de mão de obra.

Impossibilidade de exigência das contribuições sobre a totalidade dos valores pagos às pessoas jurídicas

Os valores pagos às pessoas jurídicas contratadas dizem respeito aos serviços prestados e à cessão de direitos autorais.

Todavia, nos termos do art. 28 § 9º, alínea “v”, da Lei 8.212/91, não incidem contribuições sobre valores pagos a título de direitos autorais.

Segundo a decisão recorrida, uma vez que o lançamento se deu por aferição indireta e a Recorrente não trouxe aos autos elementos que permitissem identificar a parcela dos valores referentes a direitos autorais, nenhum ajuste foi realizado no lançamento.

Todavia, como os contratos previam a cessão de direitos autorais, a fiscalização deveria ter arbitrado um percentual razoável a esse título, porém, não o fez, ignorando os valores pagos a esse título.

Sendo assim, diante da falta de razoabilidade do critério utilizado pela fiscalização, deve ser reconhecida a total improcedência do lançamento.

Retificação do Debcad 51.009.346-9

Conforme disposto no art. 149, § único, combinado com o art. 150, § 4º, ambos do CTN, decaiu o direito da Fazenda Pública de retificar, para maior, o valor da contribuição ao RAT lançada em relação ao estabelecimento final 0023-00 (Debcad 51.009.346-9).

Por outro lado, o STF pacificou o entendimento de que o cálculo da contribuição ao RAT é feito de forma individualizada, por estabelecimento (Súmula do STJ nº 351).

Dessa forma, ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, não pode a fiscalização, em 27/3/17, retificar o auto de infração Debcad 51.009.346-9 para majorar o valor da contribuição ao RAT exigido para o estabelecimento final 0023-00, independentemente de o montante correspondente a essa majoração ter sido indevidamente absorvido pelas exclusões feitas aos valores lançados para o estabelecimento 0025-71 e 0026-52.

Além do mais, a fiscalização se equivocou a alocar os sócio das pessoas jurídicas no CNPJ da matriz (27.865.757/0001-02), isso porque 252 sócios deveriam ser alocados no estabelecimento de CNPJ 27.865.757/0021-48 (PROJAC), local onde são preponderantemente prestados os serviços, que apresenta grau de risco leve (RAT de 1%).

Não incidência de contribuições sobre a verba indenizatória prevista em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT)

A fiscalização lançou contribuições sobre verba indenizatória paga e prevista em CCT, por não constar expressamente do rol do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91, sendo tal lançamento mantido pela decisão recorrida.

Contudo, mesmo que não esteja prevista no citado dispositivo legal, essa verba não constitui item de remuneração, segundo previsto na CCT. Além do que, se enquadra no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei 8.212/91 (ganhos eventuais), sobretudo porque foi pago uma única vez, conforme jurisprudência do STJ, citada no recurso.

São inconstitucionais as contribuições ao INCRA e ao SEBRAE

Considerando que o STF reconheceu a repercussão geral no RE 630.898 e no RE 603.624, nos quais se discute a constitucionalidade das contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE, respectivamente, e que o julgamento ocorrerá em breve, a Recorrente pede que se evite a cobrança dessas contribuições, no presente processo, caso sejam declaradas inconstitucionais antes de proferida a decisão administrativa definitiva.

Descabem os juros de mora sobre a multa de ofício.

A decisão recorrida conclui pelo cabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício, por entender que ela integraria o crédito a que se refere o art. 161 do CTN, porém, esse artigo e os demais dispositivos legais em vigor não preveem a possibilidade de cobrança dos juros sobre a multa de ofício de 75% lançada sobre o principal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e foi apresentado por procuradores devidamente constituídos, porém, não serão conhecidas as alegações quanto aos serviços de locução, charge e designe de vinhetas e logomarcas e quanto à oitiva de testemunhas não realizada pela fiscalização, pois, do contrário, importaria em afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo tributário, uma vez que não foram prequestionadas em sede de impugnação.

Do alegado cerceamento do direito de defesa

Em que pese o alegado cerceamento de defesa ter constado em quarto lugar na sequência das alegações recursais, iniciaremos o presente voto com a sua análise, uma vez que se trata de questão preliminar.

Segundo a Recorrente, o fato do lançamento ter sido realizado em um único processo administrativo, abarcando 408 pessoas jurídicas, teria inviabilizado o pleno exercício do direito de defesa, haja vista a fiscalização ter generalizado e simplificado de situações fáticas complexas, diferentes e não homogêneas, além de se basear em suposições, sem amparo em fatos concretos.

A Recorrente aduz, ainda, que a fiscalização desconsiderou a contratação realizada com a empresa DIVERSUS PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA., mesmo sem ter solicitado o contrato de prestação e serviço.

Pois bem, tendo em vista que a Recorrente, basicamente, repete, nesse ponto, as alegações de sua impugnação, reproduziremos, no presente voto, as razões de decidir da decisão *a quo*, com as quais concordamos e mantemos:

Inicialmente cumpre destacar que a fiscalização elaborou demonstrativos pormenorizados que: a) indicam a pessoa jurídica contratada, o segurado empregado que foi identificado como real prestador e contratado e a atividade que desempenhou em favor da autuada (Anexo 01 do relatório fiscal de fls. 54/63), b) discriminam os pagamentos formalizados em favor das pessoas jurídicas, indicando a conta contábil a data o valor contabilizado e o histórico contábil (Anexo 02 do relatório fiscal de fls. 64/238), c) totalizam os valores pagos, por competência e pessoa jurídica utilizada para formalizar os pagamentos (fls. 239/299), d) totalizam mensalmente os pagamentos por pessoa jurídica e por estabelecimento em que foi identificado o pagamento na contabilidade (Anexo 04 do relatório fiscal de fls. 300/360), e) indicam os valores pagos, por CNPJ, e competência, bem como os favorecidos, relativamente às verbas denominadas “indenizações” pagas exclusivamente com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (Anexo 05 do Relatório Fiscal de fl. 361).

Consta no Relatório Fiscal, itens 30 e 31, que a fiscalização analisou todos os contratos de prestação de serviços firmados entre o sujeito passivo e as pessoas jurídicas, que foram apresentados pelo contribuinte à auditoria fiscal, e que, por possuírem cláusulas contratuais similares, elegeu o que denominou “contratos típicos” representativos de cada atividade desempenhada pelos contratados (juntados às fls. 363/517) para, com base nestes instrumentos contratuais, para facilitar a demonstração dos fatos constatados. Até porque, os elementos que serviram de base para sua elaboração pertenciam ao impugnante e ele tinha a guarda desses documentos podendo a partir dos elementos apresentados pela fiscalização refutar, caso entendesse devido, os fatos referentes a uma ou mais pessoas jurídicas e pessoas físicas consideradas na autuação.

A análise do conteúdo dos instrumentos contratuais selecionados, conforme mencionado, revelou que a Globo se

organizou administrativa e financeiramente para cumprir seus objetivos sociais reduzindo obrigações tributárias e trabalhistas, ao contratar irregularmente centenas de profissionais qualificados, com a interposição de pessoas jurídicas, para prestarem serviços diretamente relacionados à sua atividade-fim, quando, na verdade, tais profissionais exerciam suas atividades na condição de segurados empregados, e sobre cujas remunerações incidem contribuições sociais previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros).

O modo de agir do sujeito passivo, ou seja, a estratégia por ele adotada para reduzir sua carga tributária, no entender da fiscalização, restou devidamente evidenciada nos autos, assim como a identificação do fato gerador e da base de cálculo das contribuições lançadas, em respeito ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 33.

No caso, o lançamento foi efetuado abarcando 408 pessoas jurídicas contratadas no período objeto de apuração justamente porque as contratações foram efetuadas seguindo o mesmo “modus operandi”, visando ao mesmo objetivo, sendo certo afirmar que os fatos apurados se estendem e se relacionam a todos os 408 contratos de prestação de serviços indistintamente.

O sujeito passivo, apesar de alegar que a auditoria fiscal teria “generalizado e simplificado situações fáticas que são complexas e bem diferentes uma das outras”, deixou de indicar, de forma objetiva, qualquer situação/fato relacionado a qualquer das 408 pessoas jurídicas contratadas que pudesse eventualmente contrariar as informações contidas no Relatório Fiscal.

[...]

No presente caso, conforme mencionado, a auditoria fiscal, após análise dos contratos de prestação de serviços, elegeu os chamados por ela de ‘contratos típicos’, representativos para cada atividade, tendo em vista a padronização das cláusulas contratuais, e concluiu que as contratações possuem as mesmas características, uma vez que profissionais de diversas áreas de atuação foram contratados pela autuada para prestarem serviços relacionados à sua atividade-fim, com habitualidade, por intermédio de pessoas jurídicas.

Neste caso, ao contrário do entendimento da defesa, em que pese a diversidade dos serviços prestados, é certo que não consta nos autos, a par da citada existência de decisões contraditórias sobre a matéria no âmbito da Justiça do Trabalho (o que é natural), qualquer elemento fático capaz de demonstrar que a premissa utilizada pela auditoria fiscal para efetuar o lançamento não seria aplicável a todos os casos tratados nos autos e que, dessa forma, não poderia ser aplicável a todas as pessoas jurídicas em questão.

Com relação à Diversus Produções Artísticas Ltda., a auditoria fiscal, tal como alega a defesa, não solicitou à autuada a

apresentação do contrato de prestação de serviço firmado com o sujeito passivo, uma vez que o nome da empresa não consta no anexo do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, às fls. 573/583. Todavia, tal fato, por si só, não é capaz de comprovar cerceamento de defesa, como faz crer o impugnante.

O sócio da Diversus Produções Artísticas Ltda prestou serviços à autuada desempenhando a atividade de autor em todo o período objeto da ação fiscal (item 118 dos Anexos 1 e 2).

As informações contábeis do sujeito passivo, constantes nos arquivos de escrituração contábil, extraídas do SPED – Sistema Público de Escrituração Contábil Digital, referentes ao ano de 2010, mostram que as importâncias pagas à Diversus, em contrapartida aos serviços prestados, foram contabilizadas nos mesmos moldes dos pagamentos efetuados às demais pessoas jurídicas contratadas.

Um ‘contrato típico’ (conforme denominação adotada pela fiscalização) referente à atividade de autor consta no Anexo 8 dos autos. Na defesa, o sujeito passivo não apresentou o contrato de prestação de serviços, assim como não demonstrou que a contratação de serviços através da empresa Diversus seguiu metodologia diversa da utilizada na contratação das demais pessoas jurídicas cujos sócios exerciam a atividade de autor.

Ou seja, não há qualquer elemento nos autos capaz de sugerir que os elementos fáticos apontados pela fiscalização, que evidenciam a contratação irregular de segurados empregados por intermédio de pessoas jurídicas, não devam ser considerados na análise da contratação de serviços envolvendo a empresa Diversus.

Tal constatação também infirma a alegação do contribuinte de que a fiscalização teria se valido apenas dos instrumentos contratuais apresentados.

Além disso, como se depreende do relato fiscal, os argumentos da autoridade tributária, ao contrário do entendimento do impugnante, não pressupõem uniformidade na prestação de serviços relativamente aos 408 segurados que identificou, mas uniformidade no modo de formalização de contratação de segurados empregados como se fosse a contratação de pessoas jurídicas (mesmo modus operandi).

Ademais, o fato do contribuinte ter juntado cópias de sentenças, inclusive relativa a segurado considerado na autuação (fato que ele menciona expressamente) revela que lhe foi possível compreender as informações prestadas pela fiscalização, dentre elas, quais os segurados e quais os pressupostos de fato que serviram de base para a autuação. Revela, ainda, que caso ele tivesse elementos aptos a infirmar as conclusões fiscais relativamente a qualquer dos segurados considerados ele as teria trazido aos autos.

Tais constatações reforçam a conclusão de que o impugnante pôde exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa em relação a qualquer dos segurados considerados na autuação.

Pelo exposto, não se vislumbra qualquer irregularidade e prejuízo à defesa o fato de a autoridade fiscal não ter lavrado autuação individualizada para cada prestador de serviço.

Portanto, improcede o alegado cerceamento de defesa.

Da alegada invasão de competência da Justiça do Trabalho e da fundamentação legal

Segundo a Recorrente, a autoridade fiscal teria invadido a competência exclusiva da Justiça do Trabalho ao lavrar os autos de infração para reconhecer a existência de vínculo empregatício.

A Recorrente aduz que o art. 33, da Lei 8.212, de 24/7/91, é genérico, e que o art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6/5/99, não se aplica ao caso, uma vez que não haveria a participação se segurados.

Também alega que seria inaplicável o art. 9º da CLT¹, uma vez que a desconsideração dos contratos dependeria de prévia decisão judicial, e que o art. 149, inciso VII, do CTN², também não se aplicaria, pois os contratos não aparentam conferir direitos a terceiros.

Em face ao art. 229, § 2º, do RPS, alega que o sistema tributário brasileiro é regido pelo princípio da estrita legalidade, invocando o art. 99 do CTN, segundo o qual o conteúdo e o alcance dos decretos deve se restringir ao das leis em função das quais tenham sido expedidos, motivo pelo qual entende não haver lei tributária autorizando a desconsideração dos contratos celebrados.

Por fim, apesar da decisão recorrida ter sustentado que os autos de infração não estariam fundamentados no § único do art. 116, do CTN, esclarece que tal dispositivo não se encontra regulamentado, o que corrobora, em seu entendimento, a falta de amparo legal do art. 229, § 2º, do RPS.

Pois bem, quanto à alegada invasão de competência, vejamos, primeiramente, o que dispõe a Constituição Federal e a Lei 8.212/91 a respeito:

Art. 114 da Constituição Federal

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

I as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II as ações que envolvam exercício do direito de greve;

¹ Consolidação das Leis do Trabalho - Decreto-Lei 5.452, de 1/5/43.

² Código Tributário Nacional - Lei 5.172, de 25/10/66.

III as ações sobre representação sindical, entre sindicatos, entre sindicatos e trabalhadores, e entre sindicatos e empregadores;

IV os mandados de segurança, “habeas corpus” e “habeas data”, quando o ato questionado envolver matéria sujeita à sua jurisdição;

V os conflitos de competência entre órgãos com jurisdição trabalhista, ressalvado o disposto no art. 102, I, o

VI as ações de indenização por dano moral ou patrimonial, decorrentes da relação de trabalho

VII as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho;

VIII a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

IX outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei.

Art. 33 da Lei 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

Conforme se observa nos dispositivos acima transcritos, à Justiça do Trabalho compete processar e julgar ações decorrentes da relação de trabalho e à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RF) compete arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições previdenciárias. Logo, não se verifica, na legislação, invasão de competência.

Quanto ao o aspecto prático da atuação do Auditor-Fiscal, no enquadramento dos trabalhadores na condição de empregados, ao contrário do que diz a Recorrente, o art. 229, § 2º, do RPS, se aplica sim ao caso em análise.

Vejamos, de início, o que dispõe o citado dispositivo:

Art. 229 [...]

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do “caput” do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Como se percebe, se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, § único do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

E nem cabe aqui a alegação da Recorrente de que não haveria a participação de segurados na relação pactuada, pois os trabalhadores contratados, mesmo em sua condição “pejotizada”, são segurados da previdência social.

Por oportuno, insta transcrevermos a decisão exarada no julgamento do REsp 575.086/PR, de lavra do Ministro Castro Meira:

O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial.

Frisamos, ainda, que a fiscalização não reconheceu a existência de vínculo empregatício, segundo bem asseverado pela decisão recorrida:

Cabe ainda esclarecer que a auditoria fiscal não reconheceu a existência de vínculo empregatício entre os sócios das pessoas jurídicas e a autuada, por ser matéria adstrita à competência da Justiça do Trabalho, mas apenas os considerou vinculados ao RGPS na condição de segurados empregados para fins de lançamento das contribuições, uma vez detectados os requisitos previstos na legislação previdenciária para tal, conforme o conteúdo da Lei nº 8.212/1991, artigo 12, inciso I.

Quanto ao art. 9º da CLT, nota-se no relatório fiscal, em seu item 36, fls. 39 a 40, que a referência a tal dispositivo teve por fim mostrar a preocupação do Direito do Trabalho em relação à indisponibilidade dos direitos laborais, apontando a nulidade dos contratos que violem tais direitos:

36. A Consolidação das Leis do trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 01/02/1943, estabelece regras rígidas – como as contidas nos artigos 9º e 444, transcritos adiante – que torna a indisponibilidade de direitos trabalhistas por parte do empregado um dos princípios mais destacados, senão o mais, do Direito Individual do Trabalho. De acordo com esse princípio, quer por ato individual (renúncia), quer por ato bilateral negociado com o empregador (transação), o trabalhador não pode abrir mão de seus direitos laborais, sendo tal ato, caso ocorra, nulo de pleno direito

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

[...]

Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Lembrando que a desconsideração, promovida pela fiscalização, esteve devidamente embasada nos dispositivos tratados anteriormente.

Quanto ao art. 149, inciso VII, do CTN, a defesa apresentada também não socorre a Recorrente.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

No caso em análise, não estamos a tratar de direitos conferidos a terceiros, mas, simplesmente, de simulação e fraude perpetrada, em tese, pelo próprio sujeito passivo, situação essa claramente prevista no dispositivo em comento.

Quanto ao princípio da estrita legalidade, de fato, o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e dos arts. 97 a 108 do CTN, estabelecem situações nas quais é exigida a feitura de lei, tais como a instituição, a extinção e a majoração de tributos, porém, o procedimento de auditoria, previsto no art. 229, § 2º, do RPS, não está elencado dentre as situações que exigem lei.

Quanto ao § único do art. 116 do CTN, em que pese não ter sido apontado como fundamento para o procedimento fiscal, faremos uma breve análise a respeito, pois a Recorrente destacou a falta de regulamentação desse dispositivo como elemento a corroborar a alegada ausência de previsão legal para a desconsideração dos contratos firmados com as pessoas jurídicas.

O parágrafo em questão, cuja redação transcreve-se a seguir, foi introduzido no art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10/1/01, que teve origem no Projeto de Lei Complementar de iniciativa da Câmara dos Deputados³ (PLP) nº 77, apresentado em 13/10/99:

Art. 116. [...]

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Da exegese desse dispositivo, tem-se que a autoridade administrativa está autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos simulados e que tal desconsideração deve observar procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Oportuno transcrevermos, também, a seguinte justificativa que seguiu em anexo ao PLP 77/1999:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direto.

Como se percebe, o legislador foi inequívoco ao afirmar que a inclusão do parágrafo único, no art. 116, teve por escopo permitir a desconsideração, pela autoridade tributária, de atos e negócios jurídicos praticados com o fim de “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, como ocorre no caso em tela, onde temos contratos dissimulados (contratos de emprego) e contratos simulados (contratos de prestação de serviços por pessoas jurídicas).

Todavia, em que pese o claro propósito do parágrafo único, sua redação restou um tanto quanto genérica e simplista, além do que, ao justificar a sua inclusão no art. 116, o legislador apontou a “elisão” como elemento motivador para a desconsideração de atos e negócios jurídicos, o que, em princípio, assinala um equívoco teórico ou uma falha na escolha do termo (da palavra), pois a elisão, em regra, se apresenta como um planejamento tributário lícito. Veja-se:

[...] evasão fiscal: “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária [...] fuga ardisosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação. [...] A expressão elisão fiscal é preferencialmente utilizada para denominar procedimentos legítimos, permitidos ao contribuinte, no intuito de fazer reduzir

³ Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2001/leicomplementar-104-10-janeiro-2001-355753-norma-pl.html> em lei ordinária> Acessado em: 6/8/18.

*o ônus tributário, ou, ainda, significando a possibilidade de diferimento de obrigações fiscais. Visa, assim, à economia fiscal, mediante a utilização de alternativas lícitas, menos onerosas ao contribuinte, afinando-se à ideia de planejamento tributário.*⁴

*[...] a organização das atividades negociais com o objetivo de obter economia tributária pode representar tanto uma conduta lícita quanto ilícita, por isso, é fundamental o delineamento entre elisão fiscal (conduta dentro do código de licitude do sistema do direito positivo) e evasão fiscal (conduta vedada pelo sistema do direito positivo).*⁵

Diante desse controvertido parágrafo único e da confusa justificativa apresentada pelo legislador, o mundo jurídico entrou em acirrada discussão doutrinária, sobretudo porque tal dispositivo poderia estar colocando em xeque planejamentos tributários até então considerados como sendo legalmente permitidos.

Essa situação levou doutrinadores de peso a se pronunciarem contra a eficácia desse dispositivo até que lei ordinária estabelecesse os procedimentos para a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Ives Gandra da Silva Martins⁶, por exemplo, asseverou que "a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim".

Paulo Ayres Barreto⁷, por sua vez, defendeu que "enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN. Há ineficácia técnica, de natureza sintática."

Todavia, com arrimo no processo dialético de construção do conhecimento jurídico, ousou discordar dessas autoridades e das demais que trilham o mesmo caminho, sendo que, para tal, emprego duas linhas de argumentação: (i) a redação do dispositivo em comento e (ii) a análise dos demais dispositivos legais que amparam a desconsideração dos atos e negócios jurídicos.

Quanto à redação do parágrafo único do art. 116, observo que tal dispositivo, em verdade, confirma (ratifica) a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa (tributária), e que a sua parte final apenas determina a observância da desconsideração a procedimentos que, por ventura, venham a ser estabelecidos, futuramente, em lei ordinária.

⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 314-315.

⁵ Acórdão CARF nº 3301-004.593, de 17/4/18.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN, L. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 949.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos, 1ª edição, São Paulo, Noeses, 2016, p. 256.

À luz desse entendimento e tomando emprestada a classificação das normas constitucionais de José Afonso da Silva⁸, podemos dizer que tal dispositivo infraconstitucional possui eficácia contida, ou seja, apresenta total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Desse modo, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

Sobre as normas de eficácia contidas, assim esclarece José Afonso da Silva⁹

A peculiaridade das normas de eficácia contida configura-se nos seguintes pontos: I – São normas que, em regra, solicitam a intervenção do legislador ordinário, fazendo expressa remissão a uma legislação futura; mas o apelo ao legislador ordinário visa a restringir-lhes a plenitude da eficácia regulamentando os direitos subjetivos que delas decorrem para os cidadãos, indivíduos ou grupos. II – Enquanto o legislador ordinário a normação restritiva, sua eficácia será plena; nisso também diferem das normas de eficácia limitada, de vez que a interferência do legislador ordinário, em relação a estas, tem o escopo de lhes conferir plena eficácia e aplicabilidade concreta e positiva. III – São de aplicabilidade direta e imediata, visto que o legislador constituinte deu normatividade suficiente aos interesses vinculados à matéria de que cogitam. IV – Algumas dessas normas já contém um conceito ético juridicizado (bons costumes, ordem pública etc.), como valor societário ou político a preservar, que implica a limitação de sua eficácia. V – Sua eficácia pode ainda ser afastada pela incidência de outras normas constitucionais, se ocorrerem certos pressupostos de fato (estado de sítio, por exemplo)

Um exemplo clássico de norma de eficácia contida é aquele do art. 5º, inciso XIII, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Pois bem, se compararmos a redação do inciso XIII do art. 5º com a redação do parágrafo único do art. 116, perceberemos, nitidamente, que possuem a mesma estrutura sintática¹⁰, senão, vejamos:

Inciso XIII do art. 5º:

⁸ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

⁹ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 104 -105.

¹⁰ A parte da gramática que estuda a colocação e organização das palavras em uma frase para comunicar um pensamento chama-se Sintaxe (BUENO, Francisco da Silveira. Gramática de Silveira Bueno. 20ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Global, 2014, p. 296).

é livre o exercício [...] atendidas as qualificações [...] que a lei estabelecer.

Parágrafo único do art. 116:

[...] poderá desconsiderar [...] observados os procedimentos [...] a serem estabelecidos em lei ordinária.

Ademais, em julgamento realizado no CARF, já houve pronunciamento nesse sentido, segundo se observa no Acórdão nº 2301-005.126, de 12/9/17, cuja ementa transcrevemos a seguir:

APLICAÇÃO DO ART. 116, § ÚNICO DO CTN. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.

O referido artigo é classificado como norma de eficácia contida, de aplicação imediata e direta. A análise de constitucionalidade de normas é vedada aos julgadores administrativos, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Na sequência, corroborando o entendimento exposto acima e compondo a nossa segunda linha argumentativa, questionamos qual validade teria a eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, se outros dispositivos legais autorizam a desconsideração de atos e negócios jurídicos?

O art. 229, § 2º, do RPS, por exemplo, como já visto neste voto, determina, categoricamente, que o Auditor-Fiscal desconsidere o ato pelo qual um segurado foi contratado como contribuinte individual, avulso ou sob qualquer outra denominação e o enquadre como empregado, se detectar que a contratação, na realidade, encobre uma relação empregatícia.

Podemos citar, também, o já abordado art. 149, do CTN, que, ao elencar situações nas quais o lançamento é efetuado, contempla, em seu inciso VII, a “simulação”.

Vejamos, novamente, o que dispõe tal comando normativo:

*Art. 149. **O lançamento é efetuado** e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

[...]

*VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;***

(Grifo nosso)

Nesse particular, para Orlando Gomes¹¹, “a simulação existe quando em um contrato se verifica, para enganar terceiro, divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes”.

Ora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN, se o contribuinte agiu com simulação, ocultando a vontade real, por meio de uma vontade meramente formal (declarada), visando, com isso, enganar a Administração Tributária e reduzir, indevidamente, as

¹¹ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil, 19ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 381/382.

contribuições devidas, o Auditor-Fiscal está autorizado a proceder ao lançamento e, nesse caso, o faz, obviamente, desconsiderando os atos formais incompatíveis com a realidade material evidenciada.

Nesse particular, segundo Paulo de Barros Carvalho, citado por Mario Augusto Carboni¹²:

A Lei Complementar nº 104, de 2001, ao acrescentar o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não introduziu qualquer efetiva alteração normativa no ordenamento jurídico brasileiro, servindo apenas para ratificar regra já existente no direito pátrio, qual seja, aquela prevista no art. 149, VII do Código Tributário Nacional, que já autorizava, desde 1966, a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados.

Portanto, no cenário que se apresenta, além dos demais dispositivos que dão suporte à desconsideração de atos e negócios jurídicos, entendemos que o parágrafo único do art. 116 se mostra, sim, apto a legitimar a desconsideração, inclusive, seguido essa linha, temos as seguintes decisões proferida no CARF:

Acórdão nº 2201-003.674, de 6/7/17

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DA LEI ORDINÁRIA.

Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN

Acórdão nº 9101-002.953, de 3/7/17

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

Dessa forma, em face a todo o exposto nesse tópico, concluímos pela improcedência das alegações recusas quanto à invasão de competência e quanto à ausência de fundamentação legal para a desconsideração das contratações efetuadas, devendo, pois, ser mantida a decisão de primeira instância.

¹² CARBONI, Mario Augusto. Concepções Hermenêuticas a Respeito do Propósito Negocial como Elemento da Elisão Tributária no Direito Brasileiro. Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 3, n. 2 (jul./dez. 2013). – Brasília: PGFN, 2013, p. 132.

Da caracterização da relação de emprego

Antes de considerações outras, vejamos o que dispõe a Lei 8.212/91 quanto à caracterização da condição de segurado empregado:

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

I - como empregado:

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

Conforme se extrai da Lei de Custeio da Previdência Social, para que o trabalhador possa ser caracterizado como segurado empregado, a prestação do serviço precisa ser: pessoal, não eventual, com subordinação e onerosa.

Pois bem, insta agora fazermos a análise de cada um desses elementos caracterizadores da relação de emprego.

Pessoalidade

Quanto à pessoalidade, parece não haver divergência entre a fiscalização, a DRJ e a Recorrente, uma vez que todos concordam que houve pessoalidade na prestação dos serviços.

Todavia, a Recorrente alega que a prestação pessoal, por meio de pessoa jurídica, estaria autorizada pelo art. 129, da Lei 11.196, de 21/11/05, dispositivo este que será apreciado mais adiante neste voto, em tópico próprio.

Não eventualidade

Segundo a Recorrente, a fiscalização teria fundamentado a não eventualidade na regra de art. 9º, § 4º, do RPS, que caracteriza como não eventual os serviços relacionados, direta ou indiretamente, às atividades normais da empresa, o que contrariaria a legislação trabalhista, que foca a eventualidade na realização de trabalho de forma continuada.

Vejamos, então, o citado dispositivo:

Ar. 9º [...]

[...]

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Conforme se observa, para o RPS, eventual é o serviço relacionado com as atividades normais da empresa, ou seja, com a sua atividade fim.

E, nossa ótica, esse é um viés da eventualidade e não uma contradição em relação à legislação trabalhista. Ademais, a fiscalização também verificou a presença da não

eventualidade por meio da habitualidade, segundo se observa nos seguintes excertos do relatório fiscal:

30. Analisando-se detidamente os contratos apresentados, assim como seus respectivos termos de formalização, a similaridade entre eles chama atenção. De acordo com as atividades desempenhadas pelo profissional contratado, quais sejam: apresentador, ator, autor, comentarista, consultor, diretor de programas, jornalista, produtor musical, supervisor de produção artística, etc., esses documentos seguem mais ou menos um padrão específico, ostentando cláusulas semelhantes, com poucas alterações, e, entre as mesmas, diferenciando-se basicamente no que concerne ao valor das remunerações. Reunindo claros indícios de que encobriam relações com fortes características de vínculo empregatício, os termos dos contratos indicam que essas pessoas jurídicas não atuavam como tal, demonstrando que os contratos tinham tão somente a função de travestir uma típica relação jurídica de emprego como se fosse uma simples relação comercial.

[...]

47. Além de serem contratados para executar serviços compreendidos no objeto econômico da GLOBO, a não-eventualidade configura-se também pela habitualidade na prestação desses serviços, podendo ser constatada por meio do exame dos lançamentos registrados na escrituração contábil da GLOBO, relacionados no ANEXO 2 deste Relatório Fiscal. Os históricos desses lançamentos contábeis revelam, na grande maioria dos casos, a emissão regular, durante todo o decorrer do ano, de notas fiscais de prestação de serviços, muitas vezes com numeração sequencial.

48. Os contratos, de modo geral, também eram regularmente renovados e aditados, incidindo-se os mesmos termos, demonstrando a necessidade permanente da contratação dos serviços prestados por estes profissionais, o que evidencia sua incontestável habitualidade.

A esse respeito, alega a Recorrente que a fiscalização deveria ter feito a demonstração da habitualidade de forma isolada e individual, contudo, conforme asseverado pela fiscalização, todos os contratos foram analisados detidamente e cotejados com a contabilidade e com documentos que lhe deram suporte, tais como as notas fiscais de prestação de serviços.

Por fim, quanto à alegação da Recorrente de que não haveria nada na legislação impedindo a habitualidade na prestação de serviços por pessoas jurídicas, em caráter personalíssimo, esclarecemos que no caso em análise não há a prestação de serviços por pessoas jurídicas, mas sim a prestação de serviços por pessoas físicas, camuflada na forma de contratação de pessoas jurídicas.

Subordinação

Segundo a defesa, a fiscalização teria buscado comprovar a subordinação apenas com os contratos, sem trazer prova ou evidência de como os serviços teriam sido efetivamente prestados.

Também aduz paradoxo na decisão recorrida, uma vez que ora reconhece a existência de subordinação com base em determinadas cláusulas dos contratos e ora afirma que outras cláusulas, dos mesmos contratos, não poderiam ser consideradas, pois as formalidades contratuais não poderiam se sobrepor à realidade.

Por fim, contrapondo a decisão recorrida que disse que a Recorrente não trouxe aos autos, com sua impugnação, nenhum elemento concreto capaz de demonstrar que os serviços foram prestados de maneira autônoma, alega que o ônus probatório é do Fisco e não seu e complementa alegando que dos 408 contratados, apenas 5 ingressaram na Justiça do Trabalho, pedindo o reconhecimento do vínculo empregatício, e que apenas 3 destes tiveram o vínculo reconhecido.

Para melhor análise da presença desse importante elemento caracterizador da relação de emprego, transcreveremos, inicialmente, as razões de decidir do julgado *a quo*:

Ao contrário do entendimento da defesa, a subordinação restou evidenciada nos autos, seja em razão das cláusulas dos instrumentos contratuais analisados, e dos seus respectivos termos de formalização, citados no relatório fiscal, que, em essência, autorizavam a contratante a definir, a seu critério, por quem, como e quando os serviços deveriam ser prestados, seja em razão da própria natureza dos serviços contratados quando considerado o objeto social da atuada.

Nesse ponto, considerando-se as características inerentes ao objeto social do contribuinte e os resultados das produções que realiza, que são de conhecimento notório, não é crível que os sócios das pessoas jurídicas tenham prestado serviços de maneira autônoma e independente, tal como seria natural numa prestação efetuada por pessoas jurídicas prestadoras de serviços, sendo lógica a conclusão de que, por exercerem atividades essenciais à manutenção dos objetivos sociais da atuada, tais profissionais se encontravam, de fato, subordinados às diretrizes empresariais da contratante.

A Globo contratou atores, apresentadores, diretores, enfim, profissionais valorizados e reconhecidos no mercado de trabalho para prestarem serviços diretamente relacionados à sua atividade-fim. A natureza do serviço contratado impõe ao contratante, em razão de sua atividade fim, a determinação do modo como os serviços devem ser prestados, o que inclui, por exemplo, definir em que obra ou produção determinado profissional contratado deve atuar.

Os profissionais, em decorrência dessa situação, naturalmente, assim como segurados empregados, se submetem ao poder de direção e de fiscalização da contratante, e às sanções disciplinares no caso de descumprimento das orientações quanto à forma de execução dos serviços prestados cotidianamente.

Também são de conhecimento notório, as ocorrências de sanções no meio em que o contribuinte atua, por exemplo, tem-se notícia de atores que, por terem se atrasado ou faltado a gravações, ou seja, por não terem cumprido satisfatoriamente sua escala de trabalho, são repreendidos ou afastados da programação das emissoras de televisão para as quais atuam. Entende-se que tal situação mais se coaduna ao exercício do poder disciplinar pelo empregador, do que com a sanção por mera insatisfação da contratante com os serviços prestados por prestador de serviço.

Reitere-se que, justamente em função da natureza dos serviços contratados, é legítimo afirmar que a Globo exercia o comando rotineiro dos trabalhos prestados pelos profissionais contratados com a interposição de pessoas jurídicas.

O trabalho autônomo pressupõe a independência do profissional contratado para definir como o serviço será prestado. Essa independência é incompatível com a natureza das atividades exercidas pelos sócios das pessoas jurídicas que, por exercerem atividades diretamente relacionadas ao objeto social da Globo, se submetem contratualmente às suas diretrizes empresariais, e devem, assim, prestar os serviços nos moldes por ela definidos. Entende-se que não há que ser diferente. Ou seja, não é crível que a prestação de serviços, em razão da especificidade de todos os serviços prestados e tratados na presente atuação, tenha se dado de forma autônoma acerca do modo da prestação desses mesmos serviços.

Cabe salientar que o contribuinte, por sua vez, não trouxe aos autos qualquer elemento concreto capaz de demonstrar que os serviços foram prestados de maneira autônoma pelos profissionais contratados, ou seja, de que estes tinham autonomia para executar os serviços contratados a seu modo e tempo.

Portanto, em que pese o entendimento contrário da defesa, constata-se que a subordinação restou demonstrada nos autos através das cláusulas contratuais mencionadas no Relatório Fiscal, que estipulam, de forma exemplificativa, dentre outras normas, que o contratado prestasse serviço com exclusividade à contratante (Anexo 7 – fl. 386), que o contratado estaria obrigado a prestar os serviços nas obras que fossem produzidas a critério da contratante (Anexo 6 - fls. 373), que haveria a cessão de todos os direitos autorais patrimoniais, direitos sobre a imagem e voz a título universal e em caráter irrevogável e irrevogável pela contratada em favor do contratante (Anexo 6 – fl. 363 e 364) e que a contratante poderia, a seu exclusivo critério, substituir o interveniente nas obras artísticas, e poderia, nesta hipótese, efetuar a substituição do crédito do nome do mesmo (Anexo 6 – fls. 367 e 378), dentre outras cláusulas que garantem muito mais direitos à contratante do que ao contratado.

Ora, constata-se não se estar diante de uma obrigação contratual horizontal de natureza civil, com autonomia contratual e igualdade entre as partes, mas, sim, de uma relação jurídica verticalizada, o que reforça a conclusão pela existência de subordinação jurídica do contratado, que se sujeita ao poder diretivo do atuado.

Como bem ressaltou a auditoria fiscal, o fato de constar nos instrumentos contratuais de prestação de serviços cláusulas que estipulam que os serviços seriam prestados sem qualquer subordinação à contratante, não afasta o entendimento acima exposto, na medida em que a formalidade dos termos contratuais não pode se sobrepor à realidade.

No que se refere à alegação da defesa de que as atuações se baseiam em suposições, cumpre enfatizar que a contratação de serviços relacionados à atividade-fim da atuada, sua prestação direta pelos sócios das pessoas jurídicas que não possuíam empregados, em caráter de subordinação, conforme cláusulas contratuais indicadas, em praticamente todas as competências objeto dos lançamentos, constituem elementos objetivos capazes de comprovar as irregularidades das contratações.

A discordância da defesa quanto à interpretação conjunta dos fatos apurados não significa, sobremaneira, que os lançamentos tenham se baseado em presunções.

Conforme se observa, dadas as atividades desenvolvidas pela Recorrente e a natureza dos serviços contratados, não parece verossímil que os prestadores tenham trabalhado com autonomia e independência, sem se submeterem às diretrizes empresariais da Recorrente e ao seu poder de direção, de fiscalização e disciplinar.

Ademais, o fato de a Recorrente não ter carreado aos autos elementos de prova voltados a demonstrar que não houve subordinação nas contratações, limitando-se, simplesmente, a inverter o ônus probatório, certamente corrobora a presença da subordinação.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72).

Também não identificamos o alegado paradoxo na decisão recorrida, pois, conforme demonstrado na transcrição acima, certas cláusulas contratuais realmente demonstram a presença da subordinação. Vide os seguintes trechos do relatório fiscal:

58. [...] destacamos que os contratos e/ou seus respectivos termos de formalização, normalmente, preceituam que a prestação do serviço será realizada por determinação da contratante e a seu exclusivo critério, obrigando-se a contratada a participar das chamadas promocionais de quaisquer programas e eventos. Também fica patente a subordinação quando se estabelece que o "Interveniente" está obrigado a prestar os serviços estabelecidos como objeto do contrato para toda e qualquer obra audiovisual que durante a relação contratual venha a ser produzida pela contratante, a critério desta, ou por outra empresa por ela designada, ou ainda, participar de todo e qualquer projeto de criação intelectual que venha a ser desenvolvido pela contratante. Além disso, muitos contratos estipulam também que a contratante poderá, a qualquer tempo e a seu exclusivo critério, substituir o "Interveniente" nas obras, podendo efetuar a substituição do crédito do nome do mesmo, o que, mais uma vez, demonstra a subordinação do profissional contratado à contratante. Tudo isso pode ser constatado, com alguma variação na redação, nos "contratos típicos", conforme relacionados no quadro apresentado a seguir:

"Contrato Típico"			
Função desempenhada	ANEXO	Contrato	TERMO DE FORMALIZAÇÃO
APRESENTADOR DE PROGRAMAS	06	CLAUSULA 1ª, CAPUT; CLAUSULA 4ª, § 6º;	ITEM 1.2 e 3.7
AUTOR	07	CLAUSULA 1ª, CAPUT; CLAUSULA 4ª, § 6º;	ITEM 4.7
COMENTARISTA	09	CLAUSULA 1ª, CAPUT, ITEM (IV) e § 1º	ITEM 1.1.1
CONSULTOR	10	CLAUSULA 1ª, CAPUT e ITEM (III)	ITEM 1.1.1
DIRETOR DE PROGRAMAS	11		ITENS 1.2 e 3.4
JORNALISTA	12	CLAUSULA 1ª, CAPUT, ITEM (III) e § 1º	ITEM 1.1.1
PRODUTOR MUSICAL	13	CLAUSULA 1ª, CAPUT	
SUPERVISOR DE PRODUÇÃO	14	CLAUSULA 1ª, CAPUT e ITEM (d)	ITENS 1.2 e 3.4

59. Especificamente com relação aos profissionais que desempenham a atividade de autor, destacamos que os respectivos contratos, normalmente, preceituam que o profissional deva supervisionar novelas de outros autores, bem como estar disponível para atender toda e qualquer consulta que lhe seja formulada pela direção da contratante, evidenciando que eles, na verdade, estão subordinados à contratante. Isso pode ser constatado, com alguma variação na redação, na CLÁUSULA 1ª, ITENS (IV) e (VI), do "contrato típico" de AUTOR (ANEXO 08).

Enquanto que outras cláusulas evidenciam dissonância com o quadro fático e mostram, tão somente, a preocupação da Recorrente em evitar cobranças futuras de tributos e de direitos trabalhistas, sendo correta, portanto, a sua desconsideração pela decisão recorrida. Veja-se:

34. Observa-se também a constante preocupação em se estabelecer cláusulas que visam claramente precaver a contratante, isentando-a de eventuais cobranças de tributos ou mesmo reivindicações de cunho trabalhista, decerto no intuito de protegê-la de contingências futuras, como se antessem a prática e ocorrência de irregularidades.

35. Por meio dessas cláusulas, pactuava-se, por exemplo, que os contratos e/ou seus respectivos termos de formalização não importavam em vínculo de ordem trabalhista entre a contratante e qualquer pessoa vinculada à contratada, e muito menos ainda com o "Interveniente", e, em alguns casos, dispunha-se ainda que se, porventura, a contratante fosse condenada em reclamação trabalhista contra ela movida por qualquer pessoa vinculada à contratada, esta última estaria obrigada a ressarcir toda e qualquer despesa incorrida pela contratante em razão dessa reclamação trabalhista, e ainda, envidar os seus melhores esforços para, de pronto, excluir a contratante da lide. Tudo isso pode ser constatado, com alguma variação na redação, nos "contratos típicos", conforme relacionado no quadro apresentado a seguir:

Por fim, não vemos relevância quanto ao número reduzido de ações trabalhistas em relação ao total de contratações e nem mesmo em relação ao número menor ainda de ações favoráveis aos reclamantes.

Onerosidade

A recorrente rebate a presença da onerosidade afirmando que as pessoas físicas não receberam qualquer remuneração, mas sim as pessoas jurídicas.

De fato, isso teria ocorrido se os sócios das pessoas jurídicas contratadas não tivessem prestado os serviços na condição de empregados, como ficou caracterizado no presente caso. Logo, desconsiderando as pessoas jurídicas, não há outra destinação aos pagamentos que não seja as próprias pessoas físicas que prestaram os serviços, motivo pelo qual se tem por evidenciada a onerosidade.

Da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05 para fins previdenciários

Segundo a defesa, do ponto de vista previdenciário, independentemente do tratamento a ser dado às contratações para fins trabalhistas, a prestação dos serviços em questão se sujeita, tão somente, à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05. Todavia, não entendemos assim.

Vejamos o que dispõe o art. 129, da Lei 11.196/05:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Como se nota, o dispositivo em foco regula aquela situação em que o serviço de natureza intelectual é prestado sem qualquer relação empregatícia com o contratante. Nesses casos, tendo o prestador constituído pessoa jurídica, aplica-se a esta a legislação tributária das pessoas jurídicas, porém, tal dispositivo não autoriza a contratação de empregados “pejotizados”, com supressão de direitos trabalhistas e tributação incidindo somente na pessoa jurídica.

Em verdade, tal autorização sequer existe em nosso ordenamento jurídica, além de ser repudiada pelo Direito do Trabalho que consagra a indisponibilidade dos direitos trabalhistas como um dos seus mais importantes princípios.

O art. 129 da Lei 11.196/05, portanto, diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.

Relevante destacar que na redação originária da MP nº 255/05, aprovada pelo Congresso Nacional e posteriormente convertida na Lei 11.196/05, o artigo 129 tinha um parágrafo único, assim redigido:

Parágrafo único – O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

Contudo, esse parágrafo único foi vetado pelo Presidente da República, com o seguinte fundamento¹³:

O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no “caput” à hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, a legislação tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.

¹³ Os fundamentos do veto presidencial encontram-se na Mensagem nº 783, de 21/11/05, remetida pela Presidência da República ao Senado Federal.

Nesse sentido também é a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho, consoante se observa do julgado a seguir:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA.

1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

[...]

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)

(Grifo nosso)

Portanto, está claro que o art. 129 da Lei 11.196/05 não se aplica ao caso, restando, pois, improcedente a defesa quanto a esse ponto.

Da alegada cessão de mão de obra

Segundo a Recorrente, se os serviços em questão tivessem sido realmente prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, com características de relação de emprego, o que se admitiria somente para fins de argumentação, do ponto de vista previdenciário, tais serviços deveriam ser considerados de cessão de mão-de-obra.

Aqui, mais uma vez, insustentável a defesa apresentada.

Na cessão de mão de obra não há relação empregatícia entre a pessoa física prestadora do serviço e a pessoa jurídica tomadora do serviço, que é o que ocorre no caso em exame.

Da alegada impossibilidade de exigência das contribuições sobre a totalidade dos valores pagos às pessoas jurídicas

Segundo a Recorrente, parte dos valores pagos diriam respeito à prestação dos serviços e parte à cessão de direitos autorais, contudo, tais valores não teriam sido segregados pela fiscalização.

Aduz, ainda, que a DRJ manteve o lançamento sob o argumento de que a defesa não teria trazido elementos que permitissem identificar a parcela dos valores referentes a direitos autorais, porém, entende que a fiscalização deveria ter arbitrado um percentual razoável a esse título, mas como não o fez, pugna para que seja reconhecida a total improcedência do lançamento.

Todavia, como visto anteriormente neste voto, o ato administrativo goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus da prova em contrário, entretanto, não a fez, em que pese ser, aparentemente, uma prova fácil de ser produzida.

Ademais, não seria nem um pouco razoável que a fiscalização arbitrasse um valor qualquer a título de direitos autorais sem sequer ter sido demonstrado, pela Recorrente, que, realmente, houve o pagamento.

Logo, improcedem as alegações recursais quanto aos direitos autorais.

Da retificação do Debcad 51.009.346-9

Segundo a Recorrente, decaiu o direito da Fazenda Pública de retificar, para maior, o valor da contribuição ao RAT lançada em relação ao estabelecimento final 0023-00 (Debcad 51.009.346-9).

Alega, também, que o STF pacificou o entendimento de que o cálculo da contribuição ao RAT deve ser feito de forma individualizada, por estabelecimento (Súmula do STJ nº 351).

Dessa forma, ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, entende não ser possível à fiscalização, em 27/3/17, retificar o auto de infração Debcad 51.009.346-9 para majorar o valor da contribuição ao RAT exigido para o estabelecimento final 0023-00, independentemente de o montante correspondente a essa majoração ter sido absorvido pelas exclusões feitas em relação aos estabelecimentos CNPJs finais 0025-71 e 0026-52.

Pois bem, conforme se observa na Informação Fiscal de fls. 916 a 920, após constatar um erro na alíquota aplicada ao RAT/FAP em relação às competências de 04/2010 a 12/2010, para o estabelecimento CNPJ 27.865.757/0023-00, uma vez que foi aplicada a alíquota de 3,113% (vide Discriminativo do Débito de fls. 8 a 17), em vez de ter sido aplicada a alíquota de 4,6695%, a fiscalização procedeu à retificação do lançamento, conforme demonstrado na tabela a seguir:

CNPJ	COMPT	LEV	BC	CNAE FISCAL		
				RELATÓRIO	AI - Lev PJ	DIFERENÇA
				6021700	5812300	
				RAT/GILRAT + FAP	RAT/GILRAT + FAP	RAT/GILRAT + FAP
27.865.757/0023-00	04/2010	PJ	166.395,70	7.769,85	5.179,90	2.589,95
27.865.757/0023-00	05/2010	PJ	126.443,60	5.904,28	3.936,19	1.968,09
27.865.757/0023-00	06/2010	PJ	164.150,40	7.665,00	5.110,00	2.555,00
27.865.757/0023-00	07/2010	PJ	169.748,70	7.926,42	5.284,28	2.642,14
27.865.757/0023-00	08/2010	PJ	122.062,40	5.699,70	3.799,80	1.899,90
27.865.757/0023-00	09/2010	PJ	129.262,40	6.035,91	4.023,94	2.011,97
27.865.757/0023-00	10/2010	PJ	164.150,40	7.665,00	5.110,00	2.555,00
27.865.757/0023-00	11/2010	PJ	139.233,10	6.501,49	4.334,33	2.167,16
27.865.757/0023-00	12/2010	PJ	122.062,40	5.699,70	3.799,80	1.899,90
27.865.757/0023-00	TOTAL	PJ	1.303.509,10	60.867,36	40.578,24	20.289,12

Acontece que tal retificação foi cientificada ao contribuinte em 27/3/17, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 922.

Contudo, tendo em vista que o prazo para a Fazenda Pública proceder ao lançamento dessas diferenças decaiu no dia 1/1/17, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, não cabe o lançamento dessas diferenças, nem mesmo que a alíquota correta tenha sido informada no Relatório Fiscal ou que tais diferenças tenham sido absorvidas pelas exclusões realizadas.

Insta lembrar o que dispõe o CTN sobre a revisão do lançamento:

Art. 149 [...]

[...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Portanto, assiste razão à Recorrente, devendo ser cancelado o lançamento das diferenças de RAT/FAP realizado em relação ao estabelecimento CNPJ 27.865.757/0023-00.

Da alegada não incidência de contribuições sobre a verba indenizatória prevista em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT)

Alega a Recorrente que a fiscalização teria lançado contribuições sobre verba indenizatória, prevista em CCT, e enquadrável na regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei 8.212/91.

Acontece, porém, como bem assentado pela decisão recorrida, tal indenização não se encontra dentre aquelas previstas no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91.

E não cabe o enquadramento dessa verba na regra do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, que trata dos ganhos eventuais, pois eventual é o ganho inesperado (não previsto), o que não ocorre no caso em comento, uma vez que tal indenização está prevista em CCT, sendo

paga quando atendidos determinados requisitos, o que afasta, também, a liberalidade quanto ao seu pagamento.

Vide as seguintes considerações da decisão *a quo*, a respeito:

Diferentemente dos ganhos eventuais, que são pagos por mera liberalidade do empregador, sendo seu pagamento dissociado de qualquer meta, requisito ou condição, o pagamento da verba em comento encontra-se diretamente vinculado ao cumprimento de certos requisitos pelo empregado quando da sua despedida imotivada, quais sejam, idade e tempo na empresa.

Nesse caso, não há que se falar em liberalidade, mas em uma obrigação do empregador de efetuar o pagamento do valor acordado sempre que preenchidos os requisitos e condições estipulados na Convenção Coletiva de Trabalho.

Nesse sentido, os pagamentos encontram-se vinculados ao serviço prestado, ao trabalho realizado por estes segurados, comprovando o caráter contraprestacional dos mesmos, de modo que se enquadram perfeitamente na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, conforme Lei nº 8.212/1991, artigo 28, inciso I.

Portanto, improcedem as alegações da defesa quanto às verbas indenizatórias.

Da alegada inconstitucionalidade das contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE

Nesse item de seu recurso, a Recorrente pede que se evite a cobrança das contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE, caso sejam declaradas inconstitucionais pelo STF antes de proferir a decisão definitiva no presente processo.

Porém, não cabe a esta autoridade julgadora decidir a respeito, uma vez que está adstrita à análise e julgamento dos fatos já ocorridos.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Segundo a Recorrente, o art. 161 do CTN e os demais dispositivos legais em vigor não preveem a possibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, no entanto, tal alegação não se sustenta.

Para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que o CTN, a esse respeito:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela

previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(Grifo nosso)

Segundo se extrai dos dispositivos acima, a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, obviamente, a multa de ofício também estará sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Ademais, a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício já se encontra pacificada neste Conselho, segundo se observa na Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, mantém-se a decisão recorrida quanto a esse ponto.

Conclusão

Isso posto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, cancelando apenas o lançamento das diferenças de RAT/FAT, referentes ao CNPJ 27.865.757/0023-00 e consignado na Informação Fiscal de fls. 916 a 920, uma vez que atingidas pela decadência.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira