



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL Nº 630

Arguente: Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão - ABERT

Arguidos: Receita Federal do Brasil, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Presidente da República e Congresso Nacional

Relatora: Ministra CARMEN LÚCIA

Tributário e previdenciário. Conjunto de decisões administrativas que têm aplicado às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais o regime fiscal-previdenciário próprio de pessoas físicas ante a constatação de relação de emprego ou de abuso na constituição da pessoa jurídica. Pedidos de interpretação conforme a Constituição do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999. Preliminares. Ausência de indicação adequada dos atos do Poder Público questionados. Inobservância ao requisito da subsidiariedade. Ofensa reflexa, em razão da natureza regulamentar do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999. Ausência de questão constitucional. Mérito. Validade do entendimento administrativo de, em determinados casos, considerar irrelevante, para fins fiscais e previdenciários, a constituição de pessoas jurídicas, sempre que comprovado que assim se agiu com o exclusivo propósito de dissimular contrato de trabalho e se evadir das obrigações tributárias dele decorrentes, em especial o recolhimento de contribuição previdenciária e de imposto de renda de pessoa física. Ausência de violação aos artigos 1º, inciso IV; 2º; 3º, inciso I; 5º, caput, incisos II e XIII; 97; 150, inciso I; e 170, caput, inciso IV e parágrafo único, da Constituição Republicana. Manifestação pelo não conhecimento da arguição e, no mérito, pela improcedência do pedido.

Egrégio Supremo Tribunal Federal,

O Advogado-Geral da União vem, em atenção ao despacho proferido pela Ministra Relatora em 19 de dezembro de 2019, manifestar-se quanto à presente arguição de descumprimento de preceito fundamental.

I – DA ARGUIÇÃO

Trata-se de arguição de descumprimento de preceito fundamental, com pedido de medida cautelar, proposta pela Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão - ABERT, tendo por objeto decisões proferidas pelas autoridades fiscais brasileiras, em especial pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como a interpretação conforme a Constituição do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999). Eis o teor das normas sob investiva:

Lei nº 11.196/2005.

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.

Decreto nº 3.048/1999.

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§ 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.

A arguente sustenta, em síntese, que as autoridades fiscais brasileiras, em especial a Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não obstante a previsão do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, estariam aplicando às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais o regime fiscal-previdenciário próprio de pessoas físicas, em afronta

às liberdades econômica e profissional (artigos 1º, inciso IV; 3º, inciso I; 5º, *caput*, incisos II e XIII; e 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, todos da Carta da República¹), à legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Carta²) e à separação dos Poderes (artigos 2º e 97 da Constituição³).

Nesse sentido, afirma que “*essa atuação arbitrária do Fisco apoia-se em uma interpretação igualmente inconstitucional do art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social –RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999), que confere ao Auditor Fiscal da Previdência Social poder para desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento do contratado (in casu, da pessoa jurídica contratada) como segurado empregado*” (fl. 02 da petição inicial).

¹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.”

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

“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:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

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

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

³ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

Desse modo, sustenta que deveria ser conferida interpretação conforme aos artigos 129 da Lei nº 11.196/2005 e ao artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999 para assentar o entendimento de que a desconsideração desses vínculos, quando firmados entre pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais, 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, afronta o sistema de liberdades assegurado pela Constituição de 1988.

Afirma que o texto constitucional conferiria uma margem de liberdade qualificada para que os particulares possam definir a forma como organizarão suas atividades profissionais, sendo legítima a opção pela constituição de pessoas jurídicas com o objetivo de prestar serviços a outras pessoas físicas ou jurídicas, beneficiando-se do regime próprio aplicável à espécie.

Assevera, entretanto, que as autoridades fiscais mencionadas estariam desconsiderando a prestação dos serviços pela pessoa jurídica, reconhecendo a existência de relação de emprego entre as partes, por vislumbrar a presença de personalidade ou a falta de designação de outro sócio ou empregado para prestação dos serviços. Em seu entendimento, todavia, o afastamento da incidência do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 somente seria possível nas hipóteses do artigo 50 do Código Civil, em que se permite a desconsideração da personalidade jurídica da empresa fraudulenta.

Com esteio nesses argumentos, a arguente pede a concessão de medida cautelar para (fl. 44 da petição inicial):

- (i) conferir interpretação conforme a Constituição ao art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social –RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999), para impedir que a expressão “ou sob qualquer outra denominação”, prevista no mencionado dispositivo,

seja utilizada para afastar a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 entre pessoas jurídicas, na prestação de serviços intelectuais, sob o fundamento de que existe relação de emprego no caso concreto;

(ii) impedir que sejam proferidas novas decisões pelas autoridades fiscais, em especial pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, utilizando-se, ou não, do disposto no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999), explícita ou implicitamente, afastem a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, para impedir a adoção do regime fiscal-previdenciário aplicável às pessoas jurídicas à prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, sob o fundamento de que estão presentes elementos característicos de relação de emprego. (fl.44 da petição inicial).

No mérito, requer a procedência dos pedidos para (fls. 45/46 da petição inicial):

(i) declarar, com efeitos *ex nunc*, a inconstitucionalidade de toda e qualquer decisão proferida por autoridades fiscais, em especial pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, utilizando-se, ou não, do disposto no art. 229 do Regulamento da Previdência Social –RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999), explícita ou implicitamente, afasta a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, para impedir a adoção do regime tributário aplicável às pessoas jurídicas à prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, por violação aos mencionados preceitos fundamentais, independentemente da existência de elementos característicos de relação de emprego.

(ii) além disso, a requerente pede que este E. Supremo Tribunal Federal confira interpretação conforme a Constituição ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005, para excluir do ordenamento jurídico qualquer interpretação que impeça a aplicação do regime jurídico tributário escolhido livremente pelos contribuintes às contratações de serviços intelectuais celebradas entre pessoas jurídicas, impedindo o seu afastamento pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário em decorrência de eventual reconhecimento da existência de relação de emprego e ao (iii) art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social –RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999), para que seja fixado o entendimento, sob pena de violação ao sistema de liberdades constitucionais, de que o vínculo estabelecido entre pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais, 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, não pode ser desconsiderado pelo Auditor Fiscal da Previdência Social para enquadramento de profissionais como segurado empregado, impedindo que a expressão “*ou sob qualquer outra denominação*”, prevista no mencionado dispositivo seja utilizada para afastar a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 entre tais pessoas jurídicas, na prestação de serviços intelectuais, sob o fundamento de que existe relação de emprego no caso concreto.

O processo foi despachado pela Ministra Relatora CÁRMEN LÚCIA que, nos termos do rito previsto pelo artigo 12 da Lei nº 9.868/1999, solicitou informações aos requeridos, bem como determinou a oitiva do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República.

Em atendimento à solicitação, o Ministro da Economia sustentou a ausência de atos específicos do Poder Público a serem combatidos mediante a presente arguição. Segundo o requerido, “*o que existe aqui é uma série de decisões administrativas, tomadas por amostragem, representativas de um entendimento sob aspectos infraconstitucionais da ação fiscal, com o qual a requerente discorda, buscando alterá-lo ‘no atacado’, via controle concentrado de constitucionalidade*” (fl. 18 das informações prestadas). Quanto ao pedido de interpretação conforme do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, alega o caráter subsidiário desta arguição, considerando que referido ato pode ser submetido à apreciação desse Supremo Tribunal Federal mediante outras ações de controle concentrado, como o foi na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66.

Quanto ao mérito, mencionou que as decisões questionadas não violam o sistema de liberdades constitucionais, mas se limitam a analisar o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 em conjunto com a legislação tributária em cada caso concreto. Nessa linha, afirmou que “*quando o fisco, mediante decisão fundamentada, reconhece a existência de simulação, abuso de forma ou desvio que justifique a busca da verdade material contida sob a*

superfície formal do negócio, não há qualquer vestígio de violação ao regramento constitucional das liberdades” (fl. 20 das informações prestadas)

Sustentou, ainda, que seria evidente a natureza infraconstitucional das questões aventadas pela autora, considerando que as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não criam tributos sem lei, não se substituem ao legislador, nem avaliam a constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. Por fim, asseverou que, nas decisões impugnadas, *“o CARF sempre reconheceu a presença dos elementos da relação de emprego, caracterizando-se, assim, a simulação”* (fls. 20 das informações prestadas).

O Presidente da República suscitou, preliminarmente, o não conhecimento da arguição, por inobservância ao requisito da subsidiariedade e por ausência de questão constitucional. No mérito, afirmou que as autoridades fiscais possuem competência para, em determinados casos, aplicar ou não o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, tendo em vista a busca pela verdade material. Nesse sentido, em caso de simulação, abuso de personalidade jurídica ou desvio de finalidade, seria possível o afastamento da aplicação do regime tributário próprio das pessoas jurídicas aos prestadores de serviços intelectuais.

De seu turno, o Senado Federal apontou a inobservância ao requisito da subsidiariedade e a existência de alegação de violação reflexa ao texto constitucional. No mérito, defendeu a constitucionalidade das decisões questionadas, sob o argumento de que a livre iniciativa assegura ao indivíduo que organize sua atividade econômica de forma menos onerosa, desde que não haja sonegação fiscal por meio do instituto da *pejotização*.

Na sequência, vieram os autos para manifestação do Advogado-Geral da União.

II – PRELIMINARES

II.1 – Da ausência de indicação adequada dos atos do Poder Público questionados

Inicialmente, cumpre observar que a arguente não se desincumbiu, adequadamente, do ônus de indicar os atos do Poder Público que, a seu ver, violariam os preceitos fundamentais mencionados na petição inicial, deixando de observar o disposto nos artigos 1º, *caput*; e 3º, inciso II, da Lei nº 9.882/1999, *in verbis*:

Art. 1º. A arguição prevista no § 1º do art. 102 da Constituição Federal será proposta perante o Supremo Tribunal Federal, e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público.

(...)

Art. 3º A petição inicial deverá conter:

(...)

II - a indicação do ato questionado;

Na espécie, a autora questiona a validade de um conjunto não delimitado de decisões administrativas, indicando, de forma genérica, como objeto da presente arguição, “*decisões proferidas pelas Autoridades Fiscais, em especial pela Receita Federal do Brasil (RFB) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgãos da Administração Pública Federal, que têm, reiterada e ilegítimamente, aplicado a pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais regime fiscal-previdenciário próprio de pessoas físicas*” (fl. 02 da petição inicial).

Os pedidos formulados na petição inicial, igualmente, dirigem-se a um conjunto de decisões administrativas indeterminadas, referindo-se a “*toda e qualquer decisão proferida por autoridades fiscais, em especial pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, utilizando-se, ou não, do disposto no art. 229 do Regulamento da Previdência*

Social – RPS (Decreto Federal nº 3.048/1999), explícita ou implicitamente, afasta a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, para impedir a adoção do regime tributário aplicável às pessoas jurídicas à prestação de serviços intelectuais” (fl. 45 da petição inicial).

Não obstante tenha citado no corpo da petição inicial, exemplificativamente, algumas decisões administrativas, colacionando cópias de julgados nos quais o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais teria afastado a aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 diante do reconhecimento de relação de emprego, certo é que a requerente não identificou, de forma precisa e delimitada, os atos do Poder Público que pretendia impugnar por meio da presente arguição.

Em consonância com a jurisprudência dessa Corte Suprema, o vício processual ora destacado obsta o conhecimento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, por inépcia da petição inicial. Veja-se:

(...) Feita essa necessária anotação, passo a examinar os pressupostos de cabimento da presente arguição. Fazendo-o, deparo-me com um obstáculo ao seu conhecimento: **a argüente não indicou, de forma precisa e delimitada, quais os atos que estariam sendo aqui questionados. Limitou-se a dizer "que os atos oficiais (...) que estão sendo impugnados nesta argüição são todos aqueles que, estribados ou não na Portaria nº 343, de 04 de maio de 2000, que regula os registros das entidades sindicais no âmbito daquele órgão, não se cingem à exclusiva verificação da observância do princípio constitucional da unicidade sindical (...)"** (fls. 213). Mais: afirmou que o objeto da presente arguição seria todos os atos **"diuturnamente praticados pela Autoridade e que enveredam pelo campo do registro das pessoas jurídicas, normatizados pela Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, e que dela mesma desbordam, para cair na esfera do puro arbítrio"** (fls. 214).

4. Nesse fluxo de idéias, omitindo-se a argüente de indicar, de maneira precisa, os atos do Poder Público que estariam sendo impugnados nesta arguição, é de se reconhecer a inépcia da petição inicial (inciso II do art. 3º da Lei nº 9.882/99). Como bem pontuou o Ministério Público Federal (fls. 273):

"(...) a mera afirmação genérica de hipóteses de atos do Ministério do Trabalho e Emprego, sem os determinar de forma precisa, não

é o bastante para a verificação do que poderá ou não ser impugnado e nem seria cabível admitir-se o contrário, diante da possibilidade de infringir-se o princípio da segurança jurídica, norteador de todo o sistema constitucional moderno."

5. Sem destoar desse ponto de vista, assim se manifestou o Advogado-Geral da União (fls. 260):

"(...) ao deixar de individualizar, de apontar expressamente quais são os atos lesivos ou ameaçadores de preceito fundamental, fazendo-o apenas de forma genérica, inviabiliza não apenas a sua identificação para a defesa, mas também a própria aplicação dos efeitos do art. 10 da Lei nº 9.882, de 1999, (fixação de condições e o modo de interpretação), na medida em que esse Supremo Tribunal Federal sequer conhece o conteúdo dos atos tidos como impugnados. (...)"

Presente esta ampla moldura, nego seguimento à arguição (§ 1º do art. 21 do RI/STF).

(ADPF nº 55, Relator: Ministro Carlos Britto, Decisão Monocrática, Julgamento em 23/08/2007, Publicação 30/08/2007; grifou-se).

Sendo assim, diante da ausência de indicação adequada do respectivo objeto, a presente arguição de descumprimento de preceito fundamental não pode ser conhecida em face das decisões administrativas questionadas.

II.II – Da inobservância ao requisito da subsidiariedade

Cumprido ressaltar, ademais, a inviabilidade do conhecimento da presente arguição, diante da inobservância ao requisito da subsidiariedade, previsto pelo artigo 4º, § 1º, da Lei nº 9.882/1999, *in verbis*:

Art. 4º A petição inicial será indeferida liminarmente, pelo relator, quando não for o caso de arguição de descumprimento de preceito fundamental, faltar algum dos requisitos prescritos nesta Lei ou for inepta.

§ 1º Não será admitida arguição de descumprimento de preceito fundamental quando houver qualquer outro meio eficaz de sanar a lesividade. (Grifou-se).

Ao interpretar referido dispositivo de lei, essa Corte Suprema concluiu que a arguição de descumprimento de preceito fundamental somente é

cabível no caso de não existir outro meio processual apto a sanar, de forma efetiva, suposta lesão a preceito fundamental. Veja-se:

ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL (CF, ART. 102, § 1º) - AÇÃO ESPECIAL DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL - PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE (LEI Nº 9.882/99, ART. 4º, § 1º) - EXISTÊNCIA DE OUTRO MEIO APTO A NEUTRALIZAR A SITUAÇÃO DE LESIVIDADE QUE EMERGE DOS ATOS IMPUGNADOS - INVIABILIDADE DA PRESENTE ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - O ajuizamento da ação constitucional de argüição de descumprimento de preceito fundamental rege-se pelo princípio da subsidiariedade (Lei nº 9.882/99, art. 4º, § 1º), a significar que não será ela admitida, sempre que houver qualquer outro meio juridicamente idôneo apto a sanar, com efetividade real, o estado de lesividade emergente do ato impugnado. Precedentes: ADPF 3/CE, ADPF 12/DF e ADPF 13/SP. A mera possibilidade de utilização de outros meios processuais, contudo, não basta, só por si, para justificar a invocação do princípio da subsidiariedade, pois, para que esse postulado possa legitimamente incidir - impedindo, desse modo, o acesso imediato à argüição de descumprimento de preceito fundamental - **revela-se essencial que os instrumentos disponíveis mostrem-se capazes de neutralizar, de maneira eficaz, a situação de lesividade que se busca obstar com o ajuizamento desse *writ* constitucional. - A norma inscrita no art. 4º, § 1º da Lei nº 9.882/99 - que consagra o postulado da subsidiariedade - estabeleceu, validamente, sem qualquer ofensa ao texto da Constituição, **pressuposto negativo de admissibilidade** da argüição de descumprimento de preceito fundamental, pois condicionou, legitimamente, o ajuizamento dessa especial ação de índole constitucional, à observância de um **inafastável requisito de procedibilidade, consistente na ausência de qualquer outro meio processual revestido de aptidão para fazer cessar, prontamente, a situação de lesividade (ou de potencialidade danosa) decorrente do ato impugnado.****

(ADPF nº 17 AgR, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 05/06/2002, Publicação em 14/02/2003; grifou-se).

Em sede doutrinária⁴, há intenso debate acerca da aplicação prática desse postulado, que possui relevância na fixação das hipóteses de cabimento da argüição de descumprimento de preceito fundamental. No cerne da questão,

⁴ A propósito, confira-se: BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de constitucionalidade no direito brasileiro**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 273-278.

discute-se o conteúdo e a dimensão da expressão “*qualquer outro meio eficaz de sanar a lesividade*”.

A fim de analisar, por essa vertente, o cabimento da presente arguição, cumpre examinar se a eventual lesão a preceitos fundamentais supostamente causada pelas decisões impugnadas, bem como pela interpretação conferida pelas autoridades fazendárias ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, pode ser solucionada por outro meio igualmente eficaz.

Como visto, a pretexto de combater suposta ofensa artigos 1º, inciso IV; 2º; 3º, inciso I; 5º, *caput*, incisos II e XIII; 97; 150, inciso I; e 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, da Constituição Republicana, a arguente pleiteia que essa Suprema Corte confira interpretação conforme a Constituição ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, “*para excluir do ordenamento jurídico qualquer interpretação que impeça a aplicação do regime jurídico tributário escolhido livremente pelos contribuintes às contratações de serviços intelectuais celebradas entre pessoas jurídicas, impedindo o seu afastamento pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário em decorrência de eventual reconhecimento da existência de relação de emprego*” (fl. 45 da petição inicial).

Ocorre que, tratando-se de ato normativo primário, eventual questionamento acerca do referido dispositivo legal deve ser buscado mediante ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade.

Tanto é assim que a Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM ingressou com a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, cujo pedido é semelhante ao que consta da inicial da presente arguição. A esse respeito, confira-se o pedido formulado na mencionada Ação Declaratória de Constitucionalidade:

A autora pede seja julgada procedente *in totum* a presente ADC, com o reconhecimento, *iuris et de iuris*, com eficácia contra todos e efeitos

vinculantes, da constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, confirmando os termos da medida cautelar pleiteada anteriormente, **no sentido de que os órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública, por intermédio de seus agentes fiscais, se abstenham de desqualificar as relações jurídicas estabelecidas com base no regime autorizado pelo referido dispositivo legal** (fl. 34 da petição inicial; grifou-se).

Desse modo, havendo outro mecanismo de controle abstrato adequado para sanar a lesividade supostamente decorrente do ato do poder público impugnado, resta evidente o não atendimento ao requisito da subsidiariedade, o que enseja o não conhecimento da presente arguição também quanto ao pedido de interpretação conforme do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

O mesmo ocorre em relação às decisões proferidas pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais haja vista que eventual discordância das associadas da arguente em relação ao que decidido por referidas autoridades pode ser exposta no recurso administrativo próprio ou mesmo na via difusa, haja vista que o ordenamento jurídico apresenta outros instrumentos judiciais aptos a sanar – de modo eficaz, adequado e imediato – a suposta ofensa a preceitos fundamentais.

Como se nota, a arguente busca um provimento normativo desse Supremo Tribunal Federal, que impeça, em todo e qualquer caso, que as autoridades fazendárias afastem o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, ainda que caracterizada a relação de emprego ou a existência de desvio de finalidade, subtraindo das instâncias ordinárias a competência para analisar a questão em cada caso concreto.

Demonstra-se, assim, o descabimento da presente arguição de descumprimento de preceito fundamental, uma vez que não se pode ampliar o alcance da arguição de modo a transformá-la em verdadeiro sucedâneo ou

substitutivo do recurso próprio, forçando a análise *per saltum* do tema por essa Suprema Corte, tendo-se em vista que a ordem constitucional contempla outros instrumentos judiciais aptos a sanar, com a efetividade necessária, a suposta ofensa a preceitos fundamentais.

Veja-se, a propósito, a jurisprudência dessa Suprema Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. INDEFERIMENTO DE ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. MÚLTIPLOS FUNDAMENTOS. REVOGAÇÃO DO ATO CONCRETO IMPUGNADO. PREJUÍZO DO RECURSO. SUBSISTÊNCIA DOS DEMAIS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. 1. Após a interposição do recurso, sobreveio a extinção do ato de nomeação que motivou, no particular, o ajuizamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental. Em decorrência disso, a ADPF perdeu o elemento concreto que dava lastro ao interesse processual, tornando-se prejudicada. 2. **A ADPF será cabível desde que não exista, para a hipótese *in concreto*, qualquer outro meio eficaz de sanar a lesividade**, tais como o *habeas corpus*, *habeas data*; mandado de segurança individual e coletivo; mandado de injunção; ação popular; ADI estadual, entre outros meios. No caso, a decisão recorrida demonstrou a viabilidade de acionamento, com igual proveito, de diversas outras ações constitucionais, evidenciando a inobservância da regra da subsidiariedade. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ADPF nº 390 AgR, Relator: Ministro ALEXANDRE DE MORAES, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 30/06/2017, Publicação em 08/08/2017; grifou-se).

Nesses termos, constata-se que a presente arguição não observa o requisito da subsidiariedade.

II.III – Da natureza regulamentar do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999

No ponto, a presente arguição não deve ser conhecida, em razão da natureza meramente regulamentar do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, na redação conferida pelo Decreto nº 3.265/1999.

Com efeito, a disposição sob invectiva tão somente regulamenta a competência do Auditor Fiscal da Previdência Social para desconsiderar o

vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado na hipótese de 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 artigo 9º Decreto nº 3.048/1999, que dispõe sobre o empregado como segurado obrigatório da previdência social.

Referida norma foi inserida no Decreto nº 3.048/1999 pelo Decreto nº 3.265/1999, o qual, por sua vez, regulamenta a Lei nº 9.876/1999, que dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual. Some-se a isso o disposto na alínea “a” do artigo 6º, inciso I, da Lei nº 10.593/2002 (com redação dada pela Lei nº 10.457/2007), que atribui ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil a competência para constituir, via lançamento, o crédito tributário e de contribuições⁵.

Ademais, conforme estabelece o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), “*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*”.

Desse modo, resta evidenciada a natureza meramente regulamentar do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, o que desautoriza o ajuizamento da presente arguição para o fim de conferir interpretação conforme ao referido dispositivo.

A respeito do tema, essa Suprema Corte entende ser inadmissível o ajuizamento de processo de controle abstrato de constitucionalidade para questionar a validade de normas de caráter secundário, rechaçando, inclusive, o

⁵ Os cargos de Auditor-Fiscal da Previdência social, antes estabelecidos no artigo 7º da Lei nº 10.593/2002, foram transformados em cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, por efeito do artigo 10, inciso I, da Lei nº 11.457/2007.

cabimento de arguição de descumprimento de preceito fundamental para esse fim. Nesse sentido, confira-se:

PROCESSO CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. PORTARIA NORMATIVA DO MEC. FIES. INCONSTITUCIONALIDADE REFLEXA. 1. **O acórdão recorrido está alinhado à jurisprudência desta Corte, firmada no sentido de que não é cabível ADPF para apreciar inconstitucionalidade reflexa de ato regulamentar.** Precedentes: ADPF 192-AgR, Rel. Min. Luiz Fux; ADPF 260-AgR. Rel. Min. Cármen Lúcia. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ADPF nº 354 AgR, Relator: Ministro ROBERTO BARROSO, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 03/03/2016, Publicação em 26/09/2016; grifou-se);

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DISPOSITIVOS DO DECRETO PRESIDENCIAL 5.597, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2005, QUE REGULAMENTA O ACESSO DE CONSUMIDORES LIVRES ÀS REDES DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ILEGITIMIDADE ATIVA DA ASSOCIAÇÃO ARGÜENTE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE. AUSÊNCIA DE POTENCIALIDADE LESIVA. OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (...) IV - **A jurisprudência desta Suprema Corte, não reconhece a possibilidade de controle concentrado de atos que consubstanciam mera ofensa reflexa à Constituição, tais como o ato regulamentar consubstanciado no Decreto presidencial ora impugnado.** (...) VI - Agravo regimental improvido. (ADPF nº 93 AgR, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 20/05/2009, Publicação em 07/08/2009; grifou-se);

AGRAVO INTERNO. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA BASE DE CÁLCULO DO IPTU POR ATO DO EXECUTIVO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS ÍNDICES OFICIAIS. ALEGAÇÃO DE OFENSA INDIRETA A PRECEITOS FUNDAMENTAIS. NÃO CABIMENTO DA ADPF. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. (...). 2. **In casu, pretende-se o controle de ato regulamentar municipal que promoveu atualização da base de cálculo do IPTU em face das disposições da lei municipal que fixa os índices de correção monetária, sendo certo que eventual ofensa a preceitos fundamentais da Constituição, caso presente, existiria apenas de maneira indireta ou oblíqua.** 3. **A afronta indireta a preceitos constitucionais não autoriza o ajuizamento da ADPF.** Precedentes: ADPF 406 AgR, Relator(a): Min. ROSA

WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2016; ADPF 350 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/2016; ADPF 354 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2016. (...) 5. Agravo interno a que se nega provimento.

(ADPF nº 247 AgR, Relator: Ministro LUIZ FUX, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 05/10/2018, Publicação em 24/10/2018; grifou-se);

AGRAVO INTERNO. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONVERSIBILIDADE EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ERRO GROSSEIRO. IMPOSSIBILIDADE. INÉPCIA CONFIGURADA. NÃO ATENDIMENTO DO ART. 3º, II, DA LEI Nº 9.882/99. IMPUGNAÇÃO A LEIS ESTADUAIS E A DECRETO REGULAMENTAR FEDERAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. NÃO CABIMENTO. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental não pode ser convertida em Ação Direta de Inconstitucionalidade quando decorre de erro grosseiro ou quando apresentar prejuízo à efetividade processual. Precedente: ADPF 314 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014.

2. *In casu*, a inicial da ADPF impugna simultaneamente leis municipais, leis estaduais e decreto regulamentar federal, além de questionar as Leis Estaduais 12.923/2005 de Pernambuco e 3.533/2001 do Rio de Janeiro por supostamente causarem “insegurança jurídica” ante “o teor irretocável” das Leis Municipais nº 17.149/2005 do Recife e 3.820/2004 do Rio de Janeiro, pretendendo verdadeiro controle de leis estaduais em face de legislação municipal, motivo pelo qual a exordial é inepta, não atendendo ao exigido pelo art. 3º, II, da Lei nº 9.882/99.

3. A questão suscitada pelo Requerente, ainda que superados os óbices processuais, sequer configuraria ofensa direta a preceito constitucional, pois cabe ao legislador ordinário, à míngua de regra expressa em contrário na Constituição, a escolha política sobre a melhor forma de realização da atenção prioritária a idosos, gestantes e portadores de necessidades especiais em estabelecimentos comerciais. Precedente: Rcl 2396 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 24/11/2004.

4. A afronta indireta a preceitos constitucionais não autoriza o ajuizamento da ADPF. Precedentes: ADPF 406 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2016; ADPF 350 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/2016; ADPF 354 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2016.

5. Agravo interno a que se nega provimento.

(ADPF nº 195 AgR, Relator: Ministro LUIZ FUX, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 05/10/2018, Publicação em 24/10/2018; grifou-se).

Dessa maneira, impõe-se o não conhecimento da presente arguição também quanto ao pedido de interpretação conforme do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999.

II.IV – Da ausência de questão constitucional

Ademais, a questão suscitada pela requerente não possui natureza constitucional, o que também impede o conhecimento da arguição em exame.

De fato, a arguente pretende que essa Suprema Corte declare a inconstitucionalidade de toda e qualquer decisão proferida pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que afaste a incidência do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, para impedir a adoção do regime tributário aplicável às pessoas físicas à prestação de serviços intelectuais. Requer, ainda, a concessão de interpretação conforme a Constituição ao referido dispositivo, bem como ao artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, no intuito de obstar a atuação das autoridades fazendárias nesse sentido.

Todavia, como o texto constitucional não contém regra a respeito do regime jurídico tributário aplicável às prestadoras de serviços intelectuais, tampouco sobre a competência dos auditores fiscais, a autora desenvolveu toda a sua argumentação a partir do teor do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que dispõe o seguinte:

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.

Com efeito, a Constituição da República não dispõe, diretamente,

sobre as questões suscitadas pela arguente. Vê-se, pois, que a controvérsia aventada pela autora deve ser solucionada mediante interpretação acerca da legislação infraconstitucional em vigor a respeito do regime jurídico tributário aplicável aos prestadores de serviços intelectuais, a evidenciar a ausência de questão constitucional a ser decidida por esse Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, conclui-se que o objeto do presente feito não é compatível com a via da arguição de descumprimento de preceito fundamental, a qual não se destina à aferição de eventual contrariedade meramente indireta à Carta Republicana. Nessa linha, confirmam-se os seguintes precedentes:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DISPOSITIVOS DO DECRETO PRESIDENCIAL 5.597, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2005, QUE REGULAMENTA O ACESSO DE CONSUMIDORES LIVRES ÀS REDES DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ILEGITIMIDADE ATIVA DA ASSOCIAÇÃO ARGÜENTE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE. AUSÊNCIA DE POTENCIALIDADE LESIVA. OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I - A composição híbrida da ABRADÉE, devido à heterogeneidade na participação social macula a legitimidade da argüente para agir em sede de controle abstrato de constitucionalidade. II - Não é parte legítima para a proposição de arguição de descumprimento de preceito fundamental a associação que congrega mero segmento do ramo das entidades das empresas prestadoras de energia elétrica. Precedentes. III - **Inexistência de controvérsia constitucional relevante. IV - **A jurisprudência desta Suprema Corte, não reconhece a possibilidade de controle concentrado de atos que consubstanciam mera ofensa reflexa à Constituição**, tais como o ato regulamentar consubstanciado no Decreto presidencial ora impugnado. V - O ajuizamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental rege-se pelo princípio da subsidiariedade, previsto no art. 4º, § 1º, da Lei 9.882/99, a significar que a admissibilidade desta ação constitucional pressupõe a inexistência de qualquer outro meio juridicamente idôneo apto a sanar, com efetividade real, o estado de lesividade do ato impugnado. VI - Agravo regimental improvido. (ADPF nº 93 AgR, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 20/05/2009, Publicação em 07/08/2009; grifou-se);**

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO

FUNDAMENTAL. DIREITO DO TRABALHO. PROFESSORES. POSSIBILIDADE DE GOZO CUMULATIVO DE REMUNERAÇÃO POR FÉRIAS ESCOLARES E AVISO PRÉVIO. SÚMULA Nº 10 DO TST. PRELIMINARES. VIOLAÇÃO REFLEXA OU OBLÍQUA AO TEXTO CONSTITUCIONAL. NECESSIDADE DE REEXAME DE LEGISLAÇÃO. ART. 322, § 3º, DA CLT. ARGUIÇÃO NÃO CONHECIDA. 1. O Requerente pretende evitar e reparar alegada lesão a preceitos fundamentais causada por interpretação firmada pelo Tribunal Superior do Trabalho que impõe aos estabelecimentos de ensino a obrigação de efetuar pagamento de férias coletivas e aviso prévio cumulativamente aos professores, sendo certo que o **acolhimento da pretensão formulada na ADPF demandaria reinterpretção dos artigos 322, § 3º, e 487 da CLT, a revelar o caráter infraconstitucional da controvérsia**. 2. A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental é cabível para impugnação de orientação jurisprudencial apontada como contrária a normas basilares da Constituição, desde que cumprido o requisito da subsidiariedade, ante a inexistência de outro meio processual para sanar a controvérsia com caráter abrangente e imediato. Precedentes do Plenário (...) 4. **A afronta indireta a preceitos constitucionais não autoriza o ajuizamento da ADPF, por inexistir controvérsia de ordem constitucional ou lesão direta a preceito fundamental**, consoante exigido pelo art. 1º, *caput* e parágrafo único, inciso I, da Lei nº 9.882/99. Precedentes: ADPF 406 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2016; ADPF 350 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/2016; ADPF 354 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2016. 5. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental não conhecida. (ADPF nº 304, Relator: Ministro LUIZ FUX, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 08/11/2017, Publicação em 20/11/2017; grifou-se).

Nesses termos, o objeto da presente arguição não envolve questão de natureza constitucional, o que caracteriza sua inviabilidade.

III – MÉRITO

Como visto, a arguente questiona a validade das decisões proferidas pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que estariam aplicando às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais o regime fiscal-previdenciário próprio de pessoas físicas quando reconhecido vínculo empregatício em suas relações. Pretende, ainda, a

concessão de interpretação conforme a Constituição ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e ao artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, no intuito de obstar a atuação das autoridades fazendárias nesse sentido. Segundo a petição inicial, a prática adotada pelas referidas autoridades ofenderia os artigos 1º, inciso IV; 2º; 3º, inciso I; 5º, *caput*, incisos II e XIII; 97; 150, inciso I; e 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, todos da Constituição Republicana.

Sobre o tema, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 prevê a possibilidade de aplicação do regime fiscal previdenciário das pessoas jurídicas aos prestadores de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços. Confirma-se, novamente, o teor do referido dispositivo:

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.

A norma mencionada instituiu novo regime de tributação, estabelecendo ser possível a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica, ainda que em caráter personalíssimo. A regra prestigiou, então, o princípio da autonomia patrimonial consagrado na figura da pessoa jurídica.

De fato, é legítimo o interesse de constituir pessoa jurídica para viabilizar a separação patrimonial e a limitação da responsabilidade do sócio no exercício da respectiva atividade, permitindo que o indivíduo explore atividade econômica sem colocar em risco seus bens pessoais. De modo semelhante, legitima-se também o interesse associativo de sócios em formar sociedade para viabilizar o exercício da atividade e partilhar entre si seus resultados e riscos.

Assim, é possível a criação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, desde que em observância às demais normas societárias, tributárias, previdenciárias e trabalhistas. Ressalte-se que a expressão *serviços intelectuais* não diz respeito às pessoas naturais, socialmente consideradas intelectuais; intelectuais devem ser os serviços que exigem para sua finalização raciocínio lógico, discernimento, elaboração aritmética ou financeira, compreensão de textos, redação, linguagem fluente e poder de comunicação.

Depreende-se da inicial que a autora se insurge contra o entendimento administrativo de, em determinados casos, considerar irrelevante, para fins fiscais e previdenciários, a constituição de pessoas jurídicas, sempre que comprovado o propósito de dissimular contrato de trabalho e se evadir das obrigações tributárias dele decorrentes, em especial o recolhimento de contribuição previdenciária e de imposto de renda de pessoa física.

Referido entendimento decorre da interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, o qual, contudo, pode ser eventualmente utilizado de forma abusiva pelos contribuintes, tanto para impedir o recolhimento da contribuição previdenciária devida pela empresa sobre o pagamento da remuneração do empregado, como para evitar a incidência do imposto de renda da pessoa física.

Essa realidade é apontada por Tercio Sampaio Ferraz Jr. como uma inversão que desvirtua o conceito e a própria gênese da pessoa jurídica, nos seguintes termos:

Se sua utilidade revelou-se na disciplina da responsabilidade, hoje, porém, assistimos a um movimento inverso, posto que, por trás do biombo da pessoa jurídica, a pessoa física muitas vezes se esconde para furtar-se à responsabilidade. Fala-se numa perversão do conceito e para controlá-lo surgem princípios como o da desconsideração (*disregard*), caso em que o juiz, quando constata má-fé, pode destacar a pessoa física que está sob a capa da jurídica. A noção é importante no Direito Comercial e Civil e tem repercussões no Direito Tributário

na questão da evasão fiscal.⁶

Na espécie, analisando-se as decisões questionadas que tratam da apuração das contribuições previdenciárias a cargo das empresas, não se verifica que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tenha reconhecido a invalidade do 129 da Lei nº 11.196/2005, como sustentado pela arguente. Na verdade, referido órgão apenas afastou a incidência da regra em exame em determinados casos concretos, diante da constatação de que a pessoa jurídica foi constituída como forma de dissimular verdadeira relação de emprego e tentar omitir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária. Nesse sentido, registra-se o seguinte trecho do Acórdão nº 9202-004.640, prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (última instância julgadora do CARF):

Primeiramente, entendo que no procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a condição de vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários na empresa notificada, que encontrava-se, na verdade na condição de empregadora.

A Auditoria Fiscal, tendo inegavelmente a atribuição de aplicar a legislação previdenciária, e competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do liame de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.0481/1999, que no § 2º do art. 229 dispõe:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§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. (..)

Por outro lado, a constituição do crédito tributário sobre as parcelas pagas aos empregados né autorizada ao Fisco, conforme dispõe a Lei nº 11.457/2007:

⁶ Tercio Sampaio Ferraz Jr., Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 2001, p. 153.

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (...)

No tocante aos processos de imposto de renda de pessoa física, a jurisprudência do CARF divide-se em três grupos: (i) decisões que atestam a irretroatividade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005; (ii) decisões que aplicam o referido dispositivo, quando presente situação de contrato eminentemente civil; e (iii) decisões que entendem pela sua não aplicação ao caso concreto, por reconhecer a existência de vínculo empregatício.

Quanto ao primeiro grupo de decisões, elas entendem que, como o fato gerador apurado é anterior ao início de vigência do artigo 129 da Lei nº 11.196/ 2005, e por essa norma não ter natureza interpretativa, não há que se falar na sua aplicação de forma retroativa, nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional⁷. A propósito, confira-se a ementa do Acórdão nº 2102-002.441:

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. CONTRIBUINTE.

São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Inaplicável o art. 129 da Lei no 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza

⁷ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

DECLARAÇÃO EM SEPARADO. SOCIEDADE CONJUGAL. DEPENDENTE.

A apresentação da Declaração de Ajuste Anual em separado por parte de ambos os cônjuges impede que um dos cônjuges faça uso da dedução de dependente em relação ao outro.

O segundo grupo de decisões, ao constatar a existência de contrato eminentemente civil, de cunho privado, aplicam a tributação própria das pessoas jurídicas ao prestador de serviços intelectuais, como se depreende do Acórdão nº 2202-003.682, cuja ementa se transcreve:

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART 129 DA LEI Nº11.196/2005.

Quando demonstrado que se trata de um contrato eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, é possível a tributação dos rendimentos na pessoa jurídica detentora dos direitos de uso da imagem do atleta, com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

No terceiro grupo, destacam-se os Acórdãos nº 2201-003.909 e 2201-003.247, em que o primeiro afastou a aplicação do artigo 129 em razão da apuração da existência da relação de emprego, a exemplo das decisões que tratam das contribuições previdenciárias, e o segundo afastou a norma em face da existência de fraude. Confira-se:

Acórdão nº 2201-003.909.

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO DE QUE A PESSOA

FÍSICA NÃO ATUOU EM NOME DA SUA EMPRESA INDIVIDUAL. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco afastar a tributação através de Pessoa Jurídica, desde que consiga comprovar que o contribuinte pessoa física atuou dentro do *modus operandi* da empresa contratante, agindo em nome desta, mediante indicação de fatos que afastam a sua qualificação como mero prestador de serviço intelectual.

Acórdão nº 2201-003.247.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS POR PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART 129 DA LEI Nº 11.196/05. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 determina que a relação tributária na prestação de serviços por pessoa jurídica tem os efeitos fiscais e previdenciários típicos da contratação de pessoa jurídica. Porém, no caso de confusão patrimonial ou desvio de finalidade na empresa prestadora, ou da caracterização da relação de emprego, o manto da personalidade jurídica deverá ser desconsiderado.

Nesses termos, observa-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a Receita Federal do Brasil, no exercício legítimo de suas atribuições, desconsideram a formação da pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais apenas nos casos em que constatada confusão patrimonial, desvio de finalidade na empresa prestadora ou a caracterização da relação de emprego, valendo-se, para tanto, da interpretação sistemática do ordenamento jurídico infraconstitucional. Em outros termos, a autoridade fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Uma vez verificado, portanto, que o sujeito passivo recorre à simulação ou fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o Auditor-Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Nessa linha,

confira-se a redação dos artigos 116, parágrafo único; e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

(...)

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; (grifou-se).

O artigo 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452/1943), em sua seara, corrobora esse entendimento ao preceituar que “*serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*”.

Nesse sentido, o artigo 229, § 2º do Decreto federal nº 3.048/1999 confere autorização ao Auditor Fiscal da Previdência Social para desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado na hipótese de 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 artigo 9º Decreto nº 3.048/1999, que dispõe sobre o empregado como segurado obrigatório da previdência social. Veja-se o

teor do dispositivo em comento:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§ 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.

De fato, o negócio jurídico deve ser reconhecido por sua causa objetiva, sua finalidade prático-social, de modo que, caso seja verificado o uso indevido de formatos jurídicos com o exclusivo propósito de omitir a realidade, cabe à fiscalização promover a legítima qualificação jurídica dos fatos para lhes atribuir as respectivas consequências tributárias.

Não se ignora que o regime jurídico da livre iniciativa, esculpido no artigo 170 da Carta da República, assegura a todo cidadão a existência digna, de sorte que lhe é facultado organizar suas atividades, dentro dos limites legais, do modo que melhor lhe aprouver, tendo em vista a menor onerosidade, inclusive em termos fiscais. Esse é o objetivo da neutralidade dos tributos: tornar menor o impacto do sistema nas decisões de cada indivíduo e maior a autonomia de seu processo decisório.

Nada impede que o contribuinte constitua uma pessoa jurídica para se beneficiar de um regime tributário mais vantajoso. Entretanto, não se pode admitir que a pessoa jurídica seja utilizada com desvio de finalidade, de forma a mascarar verdadeira relação de emprego ou de criar confusão patrimonial.

Sendo assim, quando as autoridades fiscais, mediante decisão fundamentada, reconhecem a existência de simulação, abuso de forma ou desvio de finalidade que justifique a busca da verdade material obscurecida pela

roupagem adotada no negócio jurídico, não há qualquer ofensa ao sistema constitucional de liberdades ou ao princípio da legalidade.

Desse modo, as decisões administrativas impugnadas, que determinam o correto enquadramento do fato gerador dissimulado pela constituição de uma pessoa jurídica, coadunam-se com a busca pela primazia da realidade material sobre a formal, o respeito ao princípio da capacidade contributiva e a maior proteção das relações de trabalho.

As decisões questionadas, portanto, não encerram nenhuma violação aos preceitos constitucionais suscitados como parâmetros de controle pela arguente, mas limitam-se a aplicar a legislação infraconstitucional aos casos concretos, impedindo que a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais seja utilizada de forma abusiva para evadir-se ao pagamento dos tributos devidos.

Por essa razão, desmerecem prosperar os pedidos de interpretação conforme do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, haja vista que a atuação administrativa das autoridades fiscais encontra amparo no ordenamento jurídico, sendo indevido, portanto, obstar, de forma genérica, em todo e qualquer caso, que tais autoridades perquiram a eventual existência de relação de emprego ou de desvio de finalidade nos casos de prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas e apliquem o correto tratamento tributário.

Ante o exposto, não se vislumbra ofensa aos preceitos fundamentais elencados pela arguente.

IV – CONCLUSÃO

Por todo o exposto, o Advogado-Geral da União manifesta-se, preliminarmente, pelo não conhecimento da arguição e, no mérito, pela

improcedência dos pedidos veiculados pela arguente.

São essas, Excelentíssima Senhora Relatora, as considerações que se tem a fazer em face do despacho proferido em 19 de dezembro de 2019, cuja juntada aos autos ora se requer.

Brasília, de fevereiro de 2020.

ANDRÉ LUIZ DE ALMEIDA MENDONÇA
Advogado-Geral da União

IZABEL VINCHON NOGUEIRA DE ANDRADE
Secretária-Geral de Contencioso

CAMILLA JAPIASSU DORES BRUM
Advogada da União