



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

Processo nº 15586.000739/2007-30
Recurso nº 266.695 Voluntário
Acórdão nº 2402-001.822 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2011
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: PESSOA JURÍDICA
Recorrente TELEVISÃO CAPIXABA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PROVA TESTEMUNHAL – OITIVA DE TESTEMUNHA – INDEFERIMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – INOCORRÊNCIA

Não representa cerceamento de defesa o indeferimento de produção de prova testemunhal por meio de oitivas face à inexistência de previsão no Decreto nº 70.235/1972 da apresentação de prova testemunhal no contencioso administrativo fiscal

DECADÊNCIA – ART 173, INCISO I, CTN – AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo antecipação no recolhimento do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, Inciso I do Código Tributário Nacional.

DISPOSITIVO LEGAL – VIGÊNCIA PARA O FUTURO - NATUREZA - NÃO OCORRÊNCIA -

Em geral a lei aplica-se às situações futuras. O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem natureza interpretativa uma vez que não traz essa condição expressa e, além disso, inova no sentido de possibilitar que as pessoas físicas que prestam serviços considerados de natureza intelectual possam fazê-lo na condição de pessoas jurídicas passando a sofrer o regime de tributação relativo a estas, situação não prevista na legislação anterior

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO- AUDITORIA FISCAL - COMPETÊNCIA

É atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados, se constatar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Assim, devem ser considerados segurados empregados, independentemente da forma adotada, as pessoas físicas que mantêm relação de emprego com o tomador de seus serviços e excluídos aqueles que regularmente prestam serviços através de empresa que, de fato, assume os riscos de sua atividade econômica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade, em rejeitar as preliminares. Os conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues votaram pelas conclusões. No mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial para excluir do lançamento os valores pagos à pessoa jurídica MZC Produções Ltda, identificados pelo código de levantamento MZC, vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo e, por maioria de votos, em manter os demais valores, vencidos os conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que votaram pela exclusão também dos valores pagos aos profissionais de que trata o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, por lhe reconhecer caráter meramente interpretativo e, portanto, de aplicação retroativa. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente e Redator Designado

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SEBRAE e INCRA).

O Relatório Fiscal (fls. 164/191) informa que as contribuições lançadas incidem sobre os valores pagos através de Notas Fiscais de Serviço a trabalhadores tidos pela Contratante como Empresários e Titular de Firma Individual, porém considerados pela fiscalização como autênticos empregados da empresa, tendo em vista que prestam serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada à notificada.

Os trabalhadores caracterizados como empregados e as razões que levaram a auditoria fiscal a tal conclusão são os que se seguem:

Levantamento ACT - Nízio César Silva Do Bem (De 10/2002 A Dez/2004) e Angela D'avila Cotta (De 10/04/2003 A 12/2004) - Sócios da empresa A&C Tecnologia e Serviços Ltda (Nome Fantasia - Mídia Phone Produções de Áudio).

Contratados para apresentação do programa "SHOP MIX" que vai ao ar aos sábados no horário de 7:00 às 7:40, domingos de 8:20 às 9:00 e segundas, quartas e quintas-feiras, das 13:20 às 14:00h, conforme estabelecido no item 3 (DO OBJETO) do Contrato De Parceria Comercial Para Veiculação/Apresentação De Programa, firmado em 07/08/2003, entre a Televisão Capixaba Ltda e a A&C Tecnologia E Serviços Ltda.

Estabelece o subitem 3.2. do citado Contrato que "A CONTRATANTE reserva-se o direito de vetar o referido Programa, caso porventura, contrarie a sua linha editorial ou a legislação pertinente". O item 5 do Contrato prevê que "A Comercialização ficará a cargo da CONTRATANTE, podendo ser efetuada pela CONTRATADA mediante prévia aprovação das propostas, pela CONTRATANTE".

Quanto à remuneração, o item 6, do Contrato estipula que "Fica ajustado que a CONTRATADA, receberá mensalmente o valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), sendo R\$ 1.000,00 (um mil reais) para o apresentador Nízio César do Bem e R\$ 1.000,00 (um mil reais) para a apresentadora Ângela D'Ávila Cotta."

É informado que apesar do Contrato só ter sido firmado em 07/08/2003, foram apuradas Notas Fiscais de Prestação de Serviço de out/2002 a jul/2003.

Levantamento ALI - Adriana Valadares Pessoa (de 11/2002 a jan/2004) – sócia gerente da empresa Aliança Comunicação Integrada Ltda ME.

Foi firmado entre a notificada e a empresa Aliança Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria de Marketing, firmado em 21/10/2002 o qual prevê que para a execução dos serviços a contratante cederá sem ônus a contratada, dentro de suas dependências uma sala

com linha telefônica, computador e demais equipamentos que forem necessários para o bom desempenho do serviço da contratada, quando a contratada, achar conveniente, sendo de sua exclusiva decisão o local do exercício do trabalho, desde que atenda ao objeto do contrato. as dependências da contratante, cedidas para uso da contratada não poderão ser usadas pela mesma para atividades de outros clientes seus, seja para os mesmos serviços prestados para a contratante seja para outros serviços contratados para outras empresas, do mesmo ramo de atividade ou de outro.

Também reza o contrato que a contratada em seus contatos usará o título de GERENTE DE MARKETING, inclusive em cartões de apresentação, constando o nome da empresa contratante, sendo que tal ato é dotado apenas para facilitar o acesso às dependências da empresa, e unicamente para facilitar o desenvolvimento das atividades ora contratadas, inclusive com relação aos clientes internos e externos, que tenham que ser contatados.

Relativamente à cláusula de preços, o contrato informa que a contratante pagará à contratada uma quantia mensal, a qual será paga em dobro por ocasião do mês de dezembro, para que a contratada possa arcar com despesas de gratificação natalina de seus empregados.

Além disso é previsto que a contratada poderia se ausentar por vinte dois dias úteis por ano sem prejuízo dos pagamentos.

Levantamento ALN - André Luiz Norbim de Assis Sócio gerente da Norbim Consultoria Ltda. Contrato de Prestação de Serviços de Manutenção e Recuperação de Equipamentos, firmado em 01/05/2003,

Contratado para a prestação de serviços inerentes à recuperação e manutenção técnica de todos os aparelhos elétricos de iluminação e eletrônicos, dos estúdios de transmissão, dos equipamentos de geração e trabalhos inerentes à realização de transmissão externas à medida que solicitado pelo contratante.

A contratante cede sala e laboratório com linha telefônica, computador e demais equipamentos que forem necessários para o bom desempenho do serviço e o contratado, conforme previsão contratual, em seus contatos, usará o título de Supervisor Técnico e permitindo ao mesmo a utilização de cartão de apresentação, constando o nome da empresa e o cargo.

Quanto ao pagamento pelos serviços, foi estipulado um valor mensal que é pago em dobro no mês de dezembro sob o argumento de possibilitar o pagamento de gratificação natalina de funcionários.

Apesar do Contrato só ter sido firmado em 01/05/2003, foram apuradas Notas Fiscais de Prestação de Serviço de dez/2002 a abril/2003.

Levantamento AVR - Adriana Veloso Ribeiro (de 06/2002 a 05/2003) - Titular Da Firma Individual Adriana Veloso Ribeiro (Nome Fantasia - Agora Publicidade). Contrato de Prestação de Serviços de Produção e Apresentação

Os serviços contratos são de produção e apresentação de programas, a serem estipulados pela contratante mediante pagamento de valor mensal estipulado em contrato.

Apesar do Contrato só ter sido firmado em 01/09/2002, foram apuradas Notas Fiscais de Prestação de Serviço de jun/2002 e ago/2002.

Levantamento DTV - Luiz Antonio Marques de Albuquerque (de 08/2002 a 12/2004) - Sócio Gerente da DTV Assessoriae e Produções Ltda. Contrato de Prestação de Serviços de Gestão de Produção, Operação d Programação, firmado Em 01/08/2002,

O Sr. Luiz Antônio foi empregado da notificada de 04/11/1998 a 03/05/2002, exercendo o cargo de DIRETOR PROG/PRODUÇÃO - Departamento de Operações (Dep. 007).

Foi posteriormente contratado como pessoa jurídica para prestação de serviços inerentes à gestão de pessoal e patrimonial nas áreas de Produção, Operação e Programação, conforme descrições de funções especificadas na Lei n.º. 8.666/93 e Decreto 84.134/79.

Pelo contrato, a empresa, dentro de suas dependências, disponibilizou uma sala com linha telefônica, aparelho de celular - com linha, computador e demais equipamentos necessários para o bom desempenho do serviço.

A empresa também assumiu a obrigação de fazer constar nos créditos da programação local da emissora o nome de Diretor de Produção, Programação e Operação do Profissional contratado.

De igual forma, a empresa se compromete a pagar um valor fixo mensal e pagar a importância em dobro no mês de dezembro para fins de possibilitar o pagamento da gratificação natalina aos supostos empregados do contratado.

Levantamento GIL - Gilmar Belo Falcão (de 04/2004 a 12/2004) — Titular da firma Individual

As Notas Fiscais de Prestação de Serviço foram emitidas em ordem seqüencial de n.ºs 0031 (02/04/04) a 0040 (17/12/04), com valor fixo mensal de R\$ 6.218,00 (Seis mil, duzentos e dezoito reais), referentes à prestação de gerenciamento relativo a Serviços Administrativos na Televisão Capixaba Ltda.

A auditoria fiscal informa que O Sr. Gilmar Belo Falcão, além de assinar como representante da Televisão Capixaba Ltda, os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD, emitidos em 27/04/2007, 17/08/2007 e 12/09/2007, acompanhou todos os trabalhos realizados durante a ação fiscal, além de prestar as informações necessárias e fornecer cópias dos documentos solicitados por esta fiscalização.

Levantamento JCL - José Carlos Cirino Leite (de 01/2002 a 12/2004) — Titular de Firma Individual José Carlos Cirino Leite-Me (Nome Fantasia — Carapintada).

Foram firmados Contratos de Parceria Comercial para Veiculação De Programa, ambos em 01/10/2002, para apresentação do Programa "Café com Leite" e para apresentação do Programa "Stop Car".

O contrato estabelece que "O Programa "Café Com Leite" é uma produção, realizada em parceria da Contratante com a Contratada, tendo a contratada responsabilidade com as suas pautas e agendamento das entrevistas com prévia aprovação da contratante. A comercialização ficaria a cargo da contratante, podendo ser efetuada pela contratada mediante prévia aprovação das propostas de patrocínios pela contratante. De acordo com o item 7 do contrato, ficou ajustado que a contratada, receberia mensalmente o valor de R\$ 500,00 (Quinhentos reais) a título de apresentado do Programa e mais 30% (Trinta pontos percentuais) do lucro líquido obtido pelo Programa.

Quanto à apresentação do programa Stop Car, o contrato versa que para a apresentação do programa "STOP CAR" de propriedade da Contratante em formato de apresentação de automóveis de marcas e modelos indeterminados, e outras informações relacionadas e que são sujeitas à aprovação da contratante. O contrato estabelece que as matérias que irão ao ar serão gravadas na empresa do cliente, e o apresentador Carlos Leite, ficará ao vivo no estúdio de TV Capixaba chamando as matérias pré-gravadas e fazendo comentários. O contrato prevê que o Programa "STOP CAR" é uma produção, idealizada, produzida e dirigida pela TV CAPIXABA, sob orientação, e direção da mesma, terceirizando-se as externas e a edição dos materiais gravados.

Levantamento LF - Luciane Araujo de Freitas Oliveira (de 04/2003 a 12/2004). Sócia gerente. da empresa LF Assessoria e Comunicação Ltda

A contratada foi empregada da TELEVISÃO CAPIXABA LTDA, de 03/09/2001 a 31/01/2003, exercendo o cargo de Coord. Produção — Departamento de Operações (Dep. 007) e foi contratada como pessoa jurídica para prestação de serviços de assessoria de comunicação, firmado em 10/03/2003.

O contrato dispõe que a contratada prestará serviços inerentes a produções jornalísticas da Televisão Capixaba Ltda que se compromete a disponibilizar, dentro de suas dependências, uma sala com linha telefônica, computador e demais equipamentos que forem necessários para o bom desempenho do serviço.

A contratada, por disposição contratual, em seus contatos usará o título de EDITORA-CHEFE, inclusive em cartões de apresentação, constando o nome da empresa contratante.

Quanto ao pagamento, a contratante pagará um valor mensal que será pago em dobro no mês de dezembro. Além disso há previsão de que a contratada pode se afastar durante 23 dias úteis durante o ano sem prejuízo dos pagamentos.

Levantamento LGW - Giovanni Cesar Silva (de 10/2002 a 12/2004) - Sócio gerente da LG & W PUBLICAÇÕES LTDA (NOME FANTASIA - "QUALITY PRESS")

Não foi apresentado Contrato de Prestação de Serviços, porém a auditoria fiscal informa que a natureza dos serviços prestados, que ensejaram a caracterização do empresário como segurado empregado da TV CAPIXABA LTDA foi verificada na discriminação dos serviços constante das Notas Fiscais de Serviços, no caso de apresentador e entrevistador do PROGRAMA PRIMEIRA HORA e do PROGRAMA "ESPAÇO CAPIXABA" (de segunda a sexta-feira às 13:00h).

Levantamento MCC - MARCELO SANTOS CRESPO (Competências compreendidas entre jun/2002 e dez/2004) - Sócio gerente da MC CONSULTING LTDA.

Contratado para prestação de serviços inerentes à gestão financeira da Notificada, utilizando o título GERENTE FINANCEIRO, com pagamento mensal fixo de R\$ 6.198,00 (Seis mil, cento e noventa e oito reais).

De igual forma, recebe em dobro no mês de dezembro.

Levantamento MIL - Lucila Magalhães Lopes Gonçalves (De 11/2002 a 12/2004) — Sócia Gerente da Milane Auditores e Consultores Associados Ltda. Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria de Recursos Humanos

O contrato prevê que a contratante, em suas dependências, cederá uma sala com linha telefônica, computador e demais equipamentos que forem necessários para o bom desempenho do serviço e que a contratada usará o título de Gerente de Recursos Humanos, inclusive em cartões de apresentação, constando o nome da empresa contratante.

O contrato versa sobre o pagamento de um valor mensal a ser pago em dobro do mês de dezembro tal qual previsto nos contratos dos demais contratados.

A auditoria fiscal informa que a Sra. Lucila assinou, como representante da notificada, um TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, além de ter acompanhado o trabalho da fiscalização prestando informações necessárias.

Levantamento MIR - LUIZ PAULINO TREVISAN (01/2002 a 12/2004) — Sócio gerente da MIRANTE ASSESSORIA DE COMUNICAÇÃO LTDA

Não foi apresentado contrato de prestação de serviços e a natureza dos serviços prestados foram verificadas na discriminação dos mesmos constante nas Notas Fiscais de Serviço, quais sejam, redação e apresentação de texto Jornalístico para o JORNAL CAPIXABA", no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2004.

Levantamento MZC - Thaissa Costa Duarte (de 10/2002 a 12/2004) - Sócia da MZC Produções Ltda. Contrato de Prestação de Serviços de Apresentação,

Os trabalhos da contratada compreendem exemplificativamente, a apresentação de programas a serem estipulados pela contratante, especialmente o programa Shopping Mix, mediante um pagamento mensal.

Levantamento PCC - Jean Carlos Walcher Modolo (10/2004 a 12/2004) – Sócio gerente da empresa Programa Country & Cia Produções, Promoções e Eventos Ltda – ME.

Contratado para a apresentação do programa Country e Cia que é um é uma produção, idealizada pela Contratante e produzida pela Contratada, sob orientação da Contratante, terceirizando-se as externas e a edição dos materiais gravado.

O contrato dispõe que a contratante reserva-se o direito de vetar o referido Programa, caso porventura, contrarie a sua linha editorial ou a legislação pertinente.

O contrato prevê ainda que a comercialização do programa ficará à cargo da contratante, podendo ser efetuada pela contratada mediante prévia aprovação das propostas, pela contratante.

A contratante pagará um valor mensal à contratada e ter sido celebrado 'em 19/03/2003, a primeira Nota Fiscal de Serviço (nº 0001) só foi emitida em 13/10/2004.

Levantamento VIV - VIVIANE ANSELMÉ DA SILVA (de 05/2003 a 12/2004) - Titular da firma individual VIVIANE ANSELMÉ DA SILVA — ME

Contrato de Parceria Comercial para Veiculação/Apresentação de Programa, firmado em 01/12/2002, para apresentação dos programas Acontece Aqui e Saúde Mulher.

O contrato estabelece que os programas "ACONTECE AQUI" e "SAÚDE MULHER" são produções, idealizadas e produzidas pela Contratante, junto com a Contratada, sob orientação, e direção da Contratante; terceirizando-se as externas e a edição dos materiais gravados.

A contratante reserva-se o direito de vetar os referidos programas, caso porventura, contrarie a sua linha editorial ou a legislação pertinente.

A Comercialização ficará a cargo da contratante, podendo ser efetuada pela contratada mediante prévia aprovação das propostas, pela contratante.

A contratante pagará à contratada um valor fixo mensal.

A auditoria fiscal concluiu que haveria uma subordinação jurídica destes trabalhadores (sócios/titulares) para com a TELEVISÃO CAPIXABA LTDA, a qual é claramente identificada nos CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS analisados eis que os mesmos trabalham dentro da empresa usando toda sua estrutura, à disposição do empregador e subordinados às determinações da administração da notificada.

Observa que as funções exercidas pelos sócios/titulares das contratadas fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades por eles desempenhadas são essenciais à política administrativa/produção/econômica da mesma, estando estes profissionais subordinados às orientações e determinações da administração da empresa contratante.

A auditoria fiscal observa que os trabalhadores não poderão fazer-se substituídos por outro trabalhador, sem o consentimento do empregador, durante a vigência do contrato, caracterizando assim, a pessoalidade .

A onerosidade ficou demonstrada pelas cláusulas contratuais relativas ao pagamento, bem como a não eventualidade, uma vez que os serviços eram diretamente relacionados às atividades normais da empresa.

É informado que para o cálculo das contribuições de cada segurado foi aplicada a alíquota de acordo com as faixas salariais, respeitando o valor do limite máximo do salário de contribuição do período: 7,65%; 8,65%; 9% e 11%.

A notificada teve ciência do lançamento em **04/10/2007**.

A notificada apresentou defesa (fls. 766/791 – Vol IV) onde alega que ocorreu a decadência de parte do lançamento.

No mérito, argumenta que pela natureza dos serviços prestados aplica-se o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 que dispõe que:

“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.”

Aduz que as empresas, cujos sócios ou titulares foram considerados segurados empregados, como se denota dos contratos carreados aos autos pela própria fiscalização, prestavam serviços relacionados à produção, desenvolvimento e criação de programas televisivos, ou seja, tais trabalhadores são apresentadores de programas de televisão ou desenvolvem atividades relacionadas à sua produção.

Alega que em que pese o dispositivo legal citado ser posterior aos fatos geradores do presente lançamento, por possuir caráter de norma meramente interpretativa, deve ser aplicada de forma retroativa, nos termos do art. 106, Inciso I do Código Tributário Nacional.

Não obstante a alegação acima, a notificada entende que não existe vínculo empregatício entre esta e os sócios e titulares de pessoas jurídicas.

Afirma que em momento algum são informadas no relatório fiscal as situações concretas que demonstrariam a efetiva existência dos elementos caracterizadores do vínculo, situação que; por si só, já enseja a nulidade do presente lançamento.

Tece considerações a respeito das características da prestação de serviços das empresas contratadas a fim de demonstrar a inexistência do vínculo.

Pelo Acórdão nº 12-21.071 (fls. 967/1003 – Vol V), a 15ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I (RJ) considerou o lançamento procedente.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 1012/1039 – Vol VI) em que considera que houve cerceamento de seu direito de defesa pelo indeferimento do requerimento de produção de prova testemunhal consubstanciada na oitiva dos sócios e titulares da empresas envolvidas na presente autuação.

Relativamente à decadência, discorda da decisão recorrida que entendeu que pela aplicação do art. 173, inciso I, do CTN não haveria decadência.

Considera que se houve entrega de GFIP e conseqüente recolhimento de contribuições, se verifica a antecipação de pagamento necessária à caracterização do lançamento por homologação. Assim, entende que o correto seria a aplicação do art. 150, § 5º do CTN.

Processo nº 15586.000739/2007-30
Acórdão n.º **2402-001.822**

S2-C4T2
Fl. 1.053

Alega que não há ilicitude na terceirização promovida pela recorrente e que a menção da Súmula nº 331 do Superior Tribunal do Trabalho na decisão recorrida não se coaduna com a legislação previdenciária que trata a matéria de forma diversa.

No mais efetua a repetição das alegações de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente manifesta seu inconformismo pelo indeferimento do pedido de produção de prova testemunhal consubstanciada na oitiva dos sócios e titulares das empresas envolvidas na presente autuação.

Como bem salientou a decisão recorrida, o Decreto nº 70.235/1972 não prevê produção de prova testemunhal no processo administrativo fiscal.

O citado decreto trata do processo administrativo fiscal e traz os procedimentos, condições para a instauração do contencioso, prazos a serem adotados e outras questões relativas.

Verifica-se no artigo 16, inciso IV que o decreto menciona a realização de diligências e perícias, cuja necessidade deve restar demonstrada, nada mencionando no que tange à apresentação de prova testemunhal.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Além disso o Decreto nº 70.235/1972 prevê expressamente a possibilidade de juntada de prova documental nos §§ 4º e 5º do mesmo artigo

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das

condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Além disso, o art. 18 do Decreto determina que seja submetida à autoridade administrativa a decisão quanto à realização ou não de perícia ou diligência.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Como se vê não é possível considerar cerceamento de defesa o indeferimento do pedido de produção de prova testemunhal por ausência de previsão legal para o procedimento.

A recorrente apresenta preliminar de decadência que não merece acolhida pelas razões que se seguem.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 *“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. *O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre 01/2002 a 12/2004 e foi efetuado em 04/10/2007, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por conseqüência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQÜENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(*REsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005*)

No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, não se operou decadência, pois só seria possível considerar decadentes contribuições referentes a fatos geradores ocorridos até 11/2001, inclusive, período anterior às competências que compõem o presente lançamento.

Quanto ao mérito, a recorrente solicita a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em período anterior a sua edição, sob o argumento de que tal dispositivo legal teria caráter interpretativo.

Assevere-se que nem todos os serviços prestados pelas empresas cujos sócios e titulares foram caracterizados como segurados empregados poderiam ser enquadrados na situação em que se aplicaria a referida lei que no art. 129 expressamente dispõe que:

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.

O art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando "expressamente interpretativa" excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

A lei interpretativa não poderia inovar mas apenas se limitaria a esclarecer dúvidas atinentes ao dispositivo anterior. Assim, se a lei inova vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade.

É certo que a questão da retroatividade da lei tributária é assunto não pacificado pela doutrina. Há os que entendem pela impossibilidade jurídica da retroação da lei, ou mesmo aqueles que entendem que a lei poderia retroagir desde que expressamente mencionasse no texto legal tal prerrogativa.

Segundo ensina Hugo de Brito Machado:

“a rigor não se devia falar em aplicação retroativa, pois na verdade a lei não retroage... Surgindo uma lei nova para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram por ela qualificados juridicamente e a eles, portanto, aplica-se a lei antiga”¹

¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário – 25ª Ed. Malheiros Editores Ltda. São Paulo. 2004, pg. 107

Sobre a irretroatividade das leis tributárias encontramos valiosa lição trazida pelo Ilustre Roque Antônio Carrazza para o qual

“A regra geral, pois, é no sentido de que as leis tributárias devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. É isso que confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte... É certo que, por razões ideológicas, que nosso direito encampou, admite-se que algumas leis tributárias retroajam, desde que elas assim o estipulem... Essas leis, porém, só retroagirão se contiverem cláusula expressa de retroação.”²

Portanto, não se pode dizer que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é uma lei interpretativa, uma vez que não há a expressa disposição nesse sentido, como também era certo pela lei anterior que os valores recebidos serviços prestados por pessoas físicas ainda que os serviços fossem considerados intelectuais eram considerados remuneração.

Além disso, vale a pena citar que no âmbito deste Conselho, a questão da retroatividade da aplicação do art 129 da Lei nº 11.196/2005 já foi tratada, conforme se verifica no acórdão nº 104-22.408 da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, do qual transcrevo trecho:

Na fase recursal, o Contribuinte argumenta que a Lei nº 11.190/2005, no art. 129, teria efeito meramente interpretativo, devendo ser aplicada ao caso concreto, o que fulminaria o lançamento. Dispõe o art. 129:(...)

Em duas oportunidades esta Câmara pronunciou-se sobre o assunto, em excelentes votos do Conselheiro Nelson Mallmann, nos acórdãos n.ºs 104-21.583 e 104-21.954, do ano de 2.006, ambos do mesmo teor. Tomo a liberdade de adotar em parte o voto proferido no primeiro precedente, passando a transcrever alguns dos seus tópicos:

“Não há dúvidas, que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica (‘empresas unipessoais’). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?

Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

No meu entendimento o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 traz inovação e cria as ‘empresas unipessoais’ para fins de

² in Curso de Direito Tributário, volume 1, 3a edição, Editora CEJUP, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, pg 130

tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do CTN.

O art. 106, inciso I, do CTN assim dispõe:

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

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

Segundo Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, 'denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas' (A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, atualizado por Silva Pacheco, 3ª ed., Ed. Renovar, 1999, vol. 1, p.294).

Portanto, para que uma lei seja considerada interpretativa, são necessários os seguintes requisitos:

- 1. o caráter interpretativo tem que ser expresso;*
- 2. indicação da lei anterior que está sendo interpretada;*
- 3. existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e*
- 4. existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.*

...

Do texto acima transcrito é possível se concluir que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

(1) a pessoa física que, individualmente, exerça profissões ou explore atividades sem vínculo empregatício, prestando serviços profissionais, mesmo quando possua estabelecimento em que desenvolva suas atividades e empregue auxiliares, a exemplo de: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

(2) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados;

(3) a pessoa física receptora de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de Números (Lotomania, Supersena, Mega-Sena etc) credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, e desde que não explore, no mesmo local, outra atividade comercial;

(4) representante comercial que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pelo art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965, uma vez que não os tenha praticado por conta própria;

(5) pessoa física que faz o serviço de transporte de carga ou de passageiros em veículo próprio ou locado, mesmo que ocorra a contratação de empregados, como ajudantes ou auxiliares.

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

Ora, não há dúvidas que os valores recebidos pelo suplicante são decorrentes de natureza eminentemente pessoal, ou seja, decorrem do fruto de seu desempenho pessoal.

...

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social;

(3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc..

Como se vê, nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que não é o presente caso. O legislador sempre foi inequívoco no sentido de que, em

relação a salários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

É nítido que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual.

Tenho para mim, que a referida norma tem por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios.

Assim, as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais (sociedades de engenheiros, arquitetos, advogados, médicos etc) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por ‘empresas unipessoais’ (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.” (Acórdão nº 104-21.583 - negritei)

Pelas razões expostas, entendo que não há que se falar na aplicação do citado dispositivo como motivo para desconstituição do presente lançamento.

A recorrente alega a inexistência de relação de emprego em razão dos trabalhadores contratados ou serem apresentadores de programas de televisão ou desenvolverem atividades relacionadas à sua produção.

Ainda que haja alguns prestadores de serviços nas condições mencionadas pela recorrente, não se pode olvidar que esta utilizou do mesmo procedimento, qual seja, contratação de serviços de pessoas físicas que constituíram pessoas jurídicas para trabalhadores para exercer funções comuns às demais empresas como, por exemplo, gerente de marketing,

supervisor técnico (na área de manutenção e recuperação de equipamentos), gerentes administrativo, financeiro e de recursos humanos.

A recorrente afirma que em momento algum são informadas no relatório fiscal as situações concretas que demonstrariam a efetiva existência dos elementos caracterizadores do vínculo.

Não assiste razão à recorrente.

A auditoria fiscal verificou que, travestidos de pessoas jurídicas, prestadores de serviços pessoas físicas prestavam serviços à recorrente em atividades como se empregados fossem e agiu de acordo com o art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ressalta-se que a auditoria fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica das prestadoras de serviço, apenas utilizou a prerrogativa legal prevista no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999 que dispõe o seguinte:

§ 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 auditoria fiscal apurou que alguns trabalhadores que exerciam atividades inerentes ao objeto social da recorrente ou mesmo atividades necessárias ao funcionamento da empresa prestaram serviços na forma de pessoas jurídicas.

Segundo conhecida alegação do jurista Mario de La Cueva, o contrato de trabalho suplanta meras formalidades, constituindo-se em contrato realidade. Assim, caracterizada a existência dos requisitos da relação de emprego (subordinação, não-eventualidade, pessoalidade e onerosidade) restam nulos os atos praticados com o objetivo de desvirtuá-lo, nos termos do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT;

Da análise das informações contidas nos autos, verifica-se a existência de vários fatos que levam à convicção de que a relação estabelecida de fato entre a recorrente e os titulares das empresas prestadoras de serviços é de emprego, com a existência inequívoca dos pressupostos da mesma, como por exemplo, o fato dos serviços prestados fazerem parte da estrutura organizacional da empresa, serem vinculados à sua atividade fim e subordinados a sua política administrativa/produziva/econômica.

No caso dos apresentadores de programas contratados pela notificada sob a forma de pessoas jurídicas, estes prestam serviços em caráter personalíssimo à mesma, ou seja, não se coloca à disposição da notificada um mero serviço que poderia ser prestado por qualquer pessoa, mas a própria imagem do artista, não importando no caso, se essa pessoa jurídica seria unipessoal ou não.

Além disso, se observa que por disposição contratual, os programas são de propriedade da recorrente e ainda que possam ser produzidos em parceria com os sócios das empresas contratadas, a recorrente tem o poder de veto sobre aquilo que julgar inadequado.

A recorrente também contratou sua Editora Chefe e seu Diretor de Produção como pessoas jurídicas sendo que o Diretor de Produção exercia a mesma função na condição de segurado empregado anteriormente.

Embora se trate de cargos situados na parte mais elevada da estrutura organizacional da empresa isso não significa que tais profissionais não estejam subordinados à política da empresa.

Pouco provável seria que a Editora Chefe pudesse determinar a apresentação de qualquer matéria na programação da recorrente à revelia desta, uma vez que eventuais questionamentos ou mesmo ações judiciais a respeito seriam apresentadas à recorrente a qual não poderia alegar que se tratou de decisão de sua editora chefe a qual presta serviços como pessoa jurídica em cujo trabalho a recorrente não teria nenhuma ingerência.

De igual forma, os prestadores de serviços que exercem cargos administrativos como gerentes financeiro e de recursos humanos não podem ser considerados trabalhadores autônomos pois a atividade que exercem demanda presença constante na empresa e obrigatoriedade de seguir as determinações desta na condução dos trabalhos.

Além disso, em vários dos contratos firmados, a recorrente se compromete a manter sala com telefone, computador e demais equipamentos necessários à realização dos trabalhos como também se compromete a pagar o valor contratualmente previsto em dobro no mês de dezembro sob o argumento de possibilitar ao contratado arcar com despesas a título de gratificação natalina com eventuais empregados.

Ora, a pessoa jurídica que presta serviços a outras empresas assume o risco do negócio inclusive todos os encargos decorrentes da contratação de empregados sem que os tomadores de serviços tenham qualquer obrigação nesse sentido.

Ademais, a recorrente coloca em alguns contratos a possibilidade de que os prestadores de serviços deixem de prestar os serviços em períodos fixados de vinte e dois ou vinte e três dias úteis sem qualquer prejuízo nos pagamentos a serem efetuados, caracterizando o gozo de férias, benefício relacionados aos segurados empregados.

A recorrente ainda determina que alguns prestadores de serviços se apresentem como prepostos da mesma na condição de Gerente de Marketing, Supervisor Técnico, Gerente Financeiro e outros, na medida em que determina que em seus cartões de apresentação contenha além no nome e cargo o nome da recorrente.

E não se pode deixar de mencionar que a Gerente de Recursos Humanos e o responsável pelo gerenciamento dos serviços administrativos da recorrente foram as pessoas que deram suporte à auditoria fiscal assinando os TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, bem como prestando os esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

A recorrente alega que alguns dos programas apresentados eram desenvolvidos fora das dependências desta. No entanto, tal argumento não é suficiente para

Processo nº 15586.000739/2007-30
Acórdão n.º **2402-001.822**

S2-C4T2
Fl. 1.065

considerar a ausência do vínculo, uma vez que não se consideram empregados apenas aqueles trabalhadores que exercem atividade nas dependências do contratante, ou seja, o lugar da prestação dos serviços é indiferente para a caracterização ou não do vínculo.

Diante das questões expostas, entendo que o lançamento deve prevalecer.

Nesse sentido voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

Voto Vencedor

Após exame dos autos, constatei que em relação à prestação de serviço pela pessoa jurídica MZC Produções Ltda, identificada pelo código de levantamento MZC, não houve relação de emprego. Em tese, desposo do entendimento da ilustre relatora, apenas divirjo em relação ao meu convencimento no exame das provas.

Antes dessa análise do caso concreto, entendo oportuno apresentar meu entendimento sobre as práticas de elisão fiscal. Para tanto, transcrevo parte de meu voto no processo nº 13629.001279/2005-26, julgado pela segunda turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Dos fatos

Examinadas as provas trazidas aos autos ficaram comprovados todos os fatos relatados no termo de verificação fiscal, acima sintetizados, dos quais seleciono como principais:

- Ausência de atividade empresarial pela pessoa jurídica até mesmo diante da necessidade de administração dos imóveis por ela incorporados e locados a terceiros, considerando ser esse objeto social;*
- O sócio da pessoa jurídica, que é o autuado, de fato ficava com todos os rendimentos de aluguéis sob a forma de retiradas, quase que diariamente, das antecipações de lucros;*
- A incorporação dos imóveis pela pessoa jurídica se deu no curso da ação fiscal; e O interessado representava em nome próprio os interesses que envolvessem os imóveis locados a terceiros.*

Não se nega que os atos jurídicos praticados estejam revestidos das formalidades necessárias para sua comprovação. Sim, de fato, todos foram praticados:

- A pessoa jurídica foi regularmente constituída;*
- Os bens foram transferidos à pessoa jurídica através de integralização de capital, com alteração do contrato social; e A pessoa jurídica possui escrituração contábil.*

O acórdão recorrido também assim considerou. Por unanimidade de votos, entendeu-se que o contribuinte é o interessado, pessoa física, e não a pessoa jurídica que o tem em seu quadro social. Somente é objeto de reexame a qualificação da multa e como se constata do voto vencedor a questão se cinge ao que se considera ou não como simulação. Prevaleceu que ela não estava caracterizada sobretudo por não ter havido omissão, o interessado não escamoteou os atos praticados.

No entanto, com as devidas vênias, dirirjo dessa visão do conceito. Na simulação, necessita-se que a aparência seja notória para melhor escamotear a realidade; caso contrário, os verdadeiros propósitos seriam evidenciados e não se alcançariam os efeitos desejados. Existe simulação quando a aparência não coincide com a realidade. O natural é que as coisas aparentem o que são; para mudar isso é necessária a simulação.

Ressalta-se que nas peças recursais não se defende outro propósito dissociado da vantagem obtida em redução de tributo. Não há um propósito não tributário. A responsabilidade pela obrigação tributária não é definida pela vontade das partes, conforme dispõe o artigo 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Da simulação

A ausência de propósito negocial válido e justificável da pessoa jurídica a qual, por ato de vontade do interessado, se alterou o pólo passivo da obrigação tributária, reduzindo-se o tributo, evidencia simulação tributária. Ou nas palavras de Clovis Bevilacqua³ quando define a simulação nas relações jurídicas privadas:

“ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

A propósito, o Código Civil traz em seu artigo 167 o que se entende por simulação, com os mesmos elementos do que apresentamos. A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Art. 167, § 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Dos preceitos constitucionais

Ainda, essa vantagem econômica se perpetuou em prejuízo de terceiro estranho às operações, no caso a Fazenda Nacional; do que conduz à aplicação da desconsideração por abuso da personalidade jurídica, artigo 50 do Código Civil, instituto do direito privado que emergiu dos preceitos reclamados pela atual constituição federal: o abuso da pessoa jurídica para obtenção de vantagem pessoal estranha às finalidades da entidade e em prejuízo de terceiro.

Ressalta-se também que a garantia da liberdade de auto-organização encontra limites nos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e, dentre outros, da livre concorrência.

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;

Art. 173 (...)

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Nesse fundamento o ilustre relator não diverge, conforme trecho de seu voto:

O contribuinte, a despeito de exercer a liberdade negocial, em face do princípio da legalidade não poderá valer-se de meios ilegais para esquivar-se da exação tributária, sob pena de desaguar em caso de evasão fiscal, ainda que tal ato esteja dotado da devida anterioridade ao momento da ocorrência do fato gerador.

Da jurisprudência administrativa

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde a época dos conselhos de contribuinte, formou jurisprudência no sentido da prevalência do conteúdo sobre a forma, da investigação dos propósitos, na busca da licitude dos atos e na verdade dos fatos. Dentre tantos, cita-se o acórdão nº 104-21.675, de 22/06/2006, que foi objeto de estudo minucioso na obra “Planejamento Tributário e o Propósito Negocial⁴”, que teve como co-autor o Conselheiro Mauro José da Silva:

Nº Acórdão 104-21675 -Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal (AF)

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. Planejamento Tributário e o Propósito Negocial – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

Decisão Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%. Ementa: SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Além disso, outros elementos se prestam a comprovar que o conjunto de operações levado a cabo pelo contribuinte tinha o objetivo único de impedir a ocorrência do fato gerador, simulando situação que, por si só, é inconsistente, a saber: realização de operações em seqüência, porém com um objetivo único subjacente; operações inconsistentes entre si - associação e imediata reorganização societária - efetuadas em um curto espaço de tempo; análise da situação anterior e posterior à realização das operações, indicando os efeitos de uma compra e venda, e não de uma associação/reorganização societária; total ausência de motivação extratributária.

A obra identificou alguns elementos freqüentes nos casos de simulação: inexistência de outro motivo que não o tributário, a forma aparente se distancia da realidade, a validade na formalização dos atos tomados isoladamente induzindo a erro de conhecimento, curto espaço de tempo na realização de todas as operações, relação de dependência entre as partes envolvidas e coincidência de interesses, incoerência das operações realizadas para convencer da existência de propósito negocial não tributário justificável, ausência de affectio societatis. Ou seja, ainda que as operações sejam diferentes em cada caso, há características objetivas comuns que denunciam a simulação.

Veja-se também, nesse compasso, o que se vem entendendo como planejamento fiscal válido e justificável, elisão fiscal:

IRPJ. ELISÃO FISCAL. Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recurso às formas jurídicas que proporcionam maior economia

tributária, há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos. Serviços prestados que se provaram necessários e efetuados. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeiro Câmara. Acórdão n.º 101-77.837. Recurso n.º 92.319. Recorrente: Lamesa Industrial e Comercial Ltda. Recorrida: DRF em Campinas (SP). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 11 de julho de 1988.

Apresentadas as considerações sobre o tema, voltamos ao caso concreto. Em relação à pessoa jurídica MZC Produções Ltda, constatei que há prestação de serviços para outras contratantes; diferentemente das demais, as notas fiscais não são sequenciais. Ela apresenta características de sociedade empresária. Embora a empresa preste serviço aos clientes sobretudo por intermédio dos sócios, não possua um estabelecimento tradicionalmente estruturado, ocupe reduzido espaço físico e com baixos custos e outras características, esses não são fatores determinantes que impedem a formação de uma sociedade empresarial, ainda mais nos dias de hoje em que se reconhece a figura do empresário individual. Essa tendência é parte do mundo moderno, a fragmentação das grandes estruturas tradicionais em pequenas células descentralizadas. O importante é que as relações sejam comerciais e não trabalhistas.

E de fato, verifico que a fiscalização não logrou demonstrar a presença de subordinação; certamente porque realmente não existe relação de emprego.

Por tudo, voto pelo provimento parcial para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos à pessoa jurídica MZC Produções Ltda, identificada pelo código de levantamento MZC.

Julio Cesar Vieira Gomes

Declaração de Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Analisando os autos, peço licença para divergir do voto da i. Relatora, na parte em que remete à natureza da norma contida no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, bem como no que tange à delimitação dos elementos necessários à caracterização do vínculo empregatício.

Inicialmente, com base no princípio da livre iniciativa, insculpido no art. 170 da CF/1988, cabe ressaltar que a contratação de serviços de natureza intelectual, científica, artística ou cultural, tem sido permitida em nosso ordenamento jurídico, mesmo antes do advento da Lei nº 11.196/2005.

Tal conclusão não poderia ser diferente, haja vista que os próprios prestadores de serviços objetos deste processo constituíram suas empresas a fim de executar suas atividades em negócio firmado com a Recorrente.

Assim, a despeito das dúvidas provenientes das relação jurídicas firmadas entre as empresas e os prestadores de serviços, notadamente no que se refere à incidência das normas fiscais e previdenciárias, foi publicada a Lei supramencionada, que assim dispôs em seu art. 129:

“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.”

Da leitura da referida norma, fica evidente que as relações jurídicas firmadas pelos prestadores dos serviços nela elencados remetem à observância da legislação aplicável às pessoas jurídicas, situação esta que colocou um ponto final nas dúvidas até então existentes, que acarretavam na indevida exigência de tributos através da simples desconsideração da personalidade jurídica da empresa contratada para a prestação de serviços, mediante a consideração de seus sócios como sendo trabalhadores empregados da empresa contratante.

Considerando, assim, que antes do advento da referida norma não havia nenhuma legislação que vedasse a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, por sociedade prestadora de serviço, bem como que tal prática

já vinha sendo praticada com habitualidade, é mister que seja reconhecido o seu caráter meramente interpretativo, haja vista que não permitiu, nem proibiu, mas sim esclareceu dúvidas quanto a uma conduta.

A fim de corroborar o que ora é exposto, é imprescindível destacar trecho da exposição de motivos do Projeto de Lei de Conversão – PLV nº 23/2005 que levou à inclusão do art. 129 na Lei nº 11.196/2005, onde fez constar expressamente o caráter interpretativo da norma:

"Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria."

Cabe ressaltar que, no presente caso, os prestadores de serviços que se encontram abarcados pela legislação acima são aqueles que apresentam programas de televisão.

Assim, constatado o caráter interpretativo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, é mister que este seja aplicado a fatos geradores pretéritos, nos termos do art. 106, inc. I, do CTN, *in verbis*:

"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;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Não obstante o exposto acima, é importante destacar que, no âmbito tributário, os fatos geradores devem ser interpretados com base na validade e nos efeitos dos fatos efetivamente praticados pelo contribuinte, conforme determina o art. 118 do CTN⁵.

⁵ "Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

Destarte, para que haja a devida incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos apresentadores de programas, é necessário que os requisitos inerentes à regra matriz de incidência estejam devidamente delineados no lançamento.

Posto isso, levando-se em conta que a presente discussão se refere ao critério pessoal da norma de incidência tributária (tendo em vista que, para que a contribuição previdenciária seja devidamente exigida, deve restar comprovado que os apresentadores de programas são segurados empregados, e não pessoas jurídicas), é mister que o cumprimento dos requisitos previstos no art. 9, inc. I, do RPS tenha sido delimitado pelo auditor fiscal, em atenção, inclusive, ao art. 229, § 2º, do RPS⁶.

De acordo com o art. 9, inc. I, do RPS⁷, para que o trabalhador seja considerado segurado empregado (tal como pretendido neste lançamento), deve restar comprovado que a relação entre o contratante e contratado possui: (i) pessoalidade; (ii) não eventualidade; (iii) subordinação; e (iv) onerosidade.

Analisando os autos, vislumbro que o auditor fiscal não obteve êxito em demonstrar a existência de todos estes requisitos.

Na maioria dos casos, o auditor fiscal se pautou na existência de pagamentos efetuados aos prestadores de serviços supostamente a título de gratificação natalina, bem como no fato de que determinados prestadores laboravam dentro do estabelecimento da contratante, utilizando-se de recursos desta, o que configuraria sua subordinação.

No entanto, é comum a prestação de serviços *in loco*, utilizando-se de recursos do próprio contratante, não sendo possível, com base nisso, entender que há efetiva subordinação entre as partes. Quando muito, poderia se entender haver mera subordinação administrativa (tão somente pela coexistência), mas jamais subordinação funcional, motivo pelo qual entendo que não restou comprovado haver subordinação.

O auditor fiscal considerou também haver continuidade dos serviços prestados pelo fato de que os mesmos estavam diretamente relacionados com as atividades normais da contratante.

Contudo, tal alegação, por si só, é insubsistente, haja vista que sequer analisa o lapso temporal inerente a este requisito, se atendo somente à natureza do serviço prestado, que é insuficiente para se determinar a não eventualidade.

Não obstante, como se pode verificar nos períodos que cada apresentador prestou serviços à Recorrente, estes duravam, em média, cerca de 1 a 2 anos, o que, no meu entender, não demonstra efetivamente a existência de continuidade.

⁶ "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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)"

⁷ "Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:
I-como empregado:
a)aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;(...)"

Processo nº 15586.000739/2007-30
Acórdão n.º **2402-001.822**

S2-C4T2
Fl. 1.074

Posto isso, voto pelo provimento parcial do recurso para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos aos prestadores de serviços abrangidos pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues