



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16539.720015/2019-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.445 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO MEDIANTE CONTRATO COM EMPRESA. PRIMAZIA DA REALIDADE. POSSIBILIDADE.

Constatada de forma contundente, e mediante vasto conjunto probatório, a existência de prestação de serviço diretamente pelos sócios de pessoas jurídicas à contribuinte, é possível afastar os contratos firmados com as respectivas pessoas jurídicas para promoção dos serviços (por revestir-se de ato simulado) em razão do Princípio da Primazia da Realidade.

Verificado que a relação com os sócios pessoas físicas se reveste dos elementos caracterizadores de uma relação empregatícia, é possível à autoridade fiscal exercer o seu poder/dever de desconsiderar atos dissimulados com a finalidade de exigir as contribuições devidas.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SAT/GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pela atividade preponderante de cada CNPJ.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da contribuinte, devendo ser feito mensalmente com base na CNAE, competindo à Receita Federal rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICABILIDADE.

Ao verificar qualquer uma das ocorrências dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é dever da autoridade lançadora aplicar a multa qualificada de 150%, devendo ser demonstrada, de forma inequívoca, a intenção dolosa do contribuinte na prática dos atos de sonegação, fraude ou conluio, tudo no intuito de impedir o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. LIMITE DA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA.

A interpretação sistemática dos artigos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 2.318/86, deixa claro que a intenção do legislador foi a de extinguir, tanto para a contribuição da empresa, quanto para as contribuições em favor de terceiros, o limite de vinte vezes do valor do salário mínimo, passando as citadas contribuições a incidirem sobre o total da folha de salários.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória. Identificado nexo de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários relativos aos lançamentos das multas CFLs 30, 34 e 59. Vencido o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, que deu provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 12248/12359, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA de fls. 12184/12235, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à GILRAT e as devidas a Terceiros, além de multas por descumprimento de obrigação acessória (CFLs 30, 34, 35 e 59), conforme descrito nos AI's nº de fls. 02/13, 15/33 e 35/38, lavrados em 27/01/2020, referentes ao período

de 01/2015 a 12/2015, com ciência da RECORRENTE em 31/01/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 11895).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor total histórico de R\$ 203.212.572,92, já inclusos juros (até a lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 40/949), o presente lançamento se refere às contribuições que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados contratados com interposição de pessoa jurídica para os quais foram configurados os pressupostos da relação de emprego.

Consta no relatório fiscal que:

(11) Na fiscalização realizada com amparo no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal de Fiscalização - TDPF-F nº 07.1.85.00-2014-00208-0 de 13/02/2014, encerrada em abril de 2015, foi lançado crédito tributário em face da GLOBO em razão da prestação de serviços de diversos segurados empregados tratados equivocadamente como pessoas jurídicas, no período de 04/2010 a 12/2010.

(12) Analisando a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF com código de receita 1708 - Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica (artigo 52 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985 (publicada no DOU de 24 de dezembro de 1985)), a Divisão de Programação, Avaliação e Controle – DIPAC desta Delegacia Especializada da Receita Federal do Brasil - RFB constatou que diversas pessoas jurídicas, objeto da fiscalização relativa a 2010, continuavam, em 2014 e em 2015, a prestar serviços à fiscalizada.

(13) A DIPAC desta Especializada analisou ainda a EFD-Contribuições, arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, de algumas das pessoas jurídicas que no período de 04/2010 a 12/2010 prestavam serviços à GLOBO. Restou constatado que, nas EFD-Contribuições analisadas, nos anos de 2014 e de 2015, havia Notas Fiscais de serviços prestados à fiscalizada, sem que as remunerações tenham sido informadas em DIRF pela GLOBO.

(14) Face às constatações da RFB, foi realizada em 2018 por esta Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB a fiscalização relativa ao ano 2014, voltada a verificar a existência ou não dos pressupostos da relação de emprego entre a GLOBO e os atores, autores, diretores, jornalistas etc, contratados por meio de pessoas jurídicas das quais esses profissionais eram sócios; e a devida informação em DIRF das remunerações pagas a tais pessoas jurídicas.

(15) Na fiscalização relativa ao ano de 2014, amparada no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF nº 07.1.85.00-2018-00029-5, foi lavrado o processo COMPROT nº 16539.720015/2019-78 (*sic*), por meio do qual apuraram-se as contribuições previdenciárias decorrentes do reconhecimento do vínculo empregatício entre diversos “intervenientes” e a GLOBO, bem como o processo COMPROT nº 16682.720034/2019-41, para a aplicação de multa de ofício, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002 (publicada no DOU de 25 de abril de 2002).

(16) A presente ação fiscal, relativa ao ano-calendário 2015, foi realizada em continuidade àquela referente ao ano-calendário 2014, uma vez que teve o mesmo objeto da ação anterior, ou seja, esta fiscalização destinou-se a verificar:

(16.1) a existência ou não dos pressupostos da relação de emprego entre a GLOBO e os atores, autores, diretores, jornalistas etc, contratados por meio de pessoas jurídicas das quais esses profissionais eram sócios; e

(16.2) a devida informação em DIRF das remunerações pagas a tais pessoas jurídicas.

(17) Por serem duas ações fiscais em anos-calendário consecutivos, realizadas por esta mesma Auditora- Fiscal, nas intimações relativas ao ano de 2015, discriminaram-se os instrumentos contratuais apresentados pela GLOBO em atendimento à ação fiscal relativa a 2014, solicitando-se à fiscalizada que apresentasse apenas instrumentos contratuais vigentes em 2015 que complementassem os já apresentados ao longo da fiscalização anterior.

Dispõe o relatório fiscal que, após a análise de lançamentos contábeis da fiscalizada e de seu plano de contas, foram selecionados diversos lançamentos que, em princípio, poderiam se referir à prestação de serviços à GLOBO por segurados empregados tratados equivocadamente pela GLOBO como pessoas jurídicas.

Feita a análise das cópias digitais dos instrumentos contratuais apresentados, das cópias digitais das Notas Fiscais e das respostas e demais documentos apresentados pela RECORRENTE ao longo da fiscalização, após devidamente intimada para tal, a fiscalização realizou a apuração de créditos tributários com base nos lançamentos contábeis em favor das contratadas (“intervenientes”).

A fiscalização analisou cada instrumento contratual celebrado entre a GLOBO e as diversas pessoas jurídicas das quais eram sócios atores, autores, diretores, jornalistas, etc., nomeados nesses documentos como “intervenientes”, constatando a presença dos pressupostos do vínculo empregatício na relação de trabalho estabelecida entre as partes, e, portanto, submetida às normas cogentes do Direito Previdenciário e do Direito Tributário. Para tanto, acompanhou o seguinte roteiro (fls. 50/52):

(48) Desse modo, optou-se por discorrer, sem adentrar a nenhum caso específico, sobre quais características, verificadas em conjunto, configuram a existência da relação de emprego entre as partes. Esse tema foi objeto da PARTE V deste Relatório Fiscal (“DOS PRESSUPOSTOS PARA A CONFIGURAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO”).

(49) Em seguida, tratou-se na PARTE VI deste Relatório Fiscal (“EFEITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO SOBRE A FIGURA DO EMPREGADOR”) do poder empregatício e de seus aspectos.

(50) Na PARTE VII deste Relatório Fiscal (“DA FUNÇÃO SOCIAL DO CONTRATO”), tratou-se da necessidade de os contratos se aperfeiçoarem de forma justa e equilibrada socialmente.

(51) O tema da PARTE VIII deste Relatório Fiscal (“DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA”) é a valorização, no nosso ordenamento jurídico atual, da essência do negócio praticado em relação à forma externada de contratação.

(52) Na PARTE IX deste Relatório Fiscal (“DA PRÁTICA CONHECIDA COMO “PEJOTIZAÇÃO””), tratou-se da contratação de empregados com interposição de pessoas jurídicas das quais esses empregados são sócios para a prestação de serviços não eventuais, com pessoalidade, onerosidade e subordinação jurídica.

(53) Na PARTE X deste Relatório Fiscal (“DA DESNECESSIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA”), ressaltou-se que: (a) a configuração do vínculo empregatício independe de a pessoa jurídica interposta estar regular do ponto de vista formal; e (b) no caso da prática de “pejotização”, configurado o vínculo

empregatício, desconsidera-se o negócio aparente, afastando-se a pessoa jurídica interposta, sem, contudo, desconsiderar sua personalidade jurídica.

(54) Na PARTE XI deste Relatório Fiscal (“DA DESNECESSIDADE DE PRÉVIO RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PELA JUSTIÇA DO TRABALHO”), menciona-se que, uma vez configurada a relação de emprego entre a contratante e pessoas físicas contratadas por intermédio de pessoas jurídicas das quais são sócios, deve a fiscalização desconsiderar o vínculo pactuado, apurar as contribuições devidas em razão da constatação do vínculo empregatício e apurar a multa de ofício e os juros de mora em face da ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre os rendimentos destinados aos “intervenientes”. Essa atividade da autoridade fiscal é vinculada e obrigatória.

(55) Na PARTE XII deste Relatório Fiscal (“DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/1995”) ressaltou-se que: (a) em caso de “pejotização”, a fiscalização não depende do provimento jurisdicional anterior para realizar a apuração das contribuições devidas e a aplicação de multa de ofício e os juros de mora em face da ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre os rendimentos destinados aos “intervenientes”; (b) a contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente é legal quando ausentes os pressupostos da relação empregatícia entre a contratante e os trabalhadores formalmente vinculados à prestadora de serviços contratada; e (c) não é cabível a utilização do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (publicada no DOU de 22 de novembro de 2005) para estabelecer distinção entre os trabalhadores que executam atividades não intelectuais dos que desempenham atividades intelectuais.

(56) Na PARTE XIII deste Relatório Fiscal (“DA IDENTIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO NOS CONTRATOS CELEBRADOS ENTRE A GLOBO E DIVERSAS PESSOAS JURÍDICAS”), passou-se a tratar, de forma genérica, de características dos contratos celebrados entre a GLOBO e diversos atores, autores, diretores, jornalistas etc, sem mencionar especificamente os conteúdos dos contratos de cada categoria ou profissional.

(57) Na PARTE XIV deste Relatório Fiscal (“DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS”), tratou-se dos dispositivos legais que preveem as contribuições apuradas na presente ação fiscal, enquanto na PARTE XV deste Relatório Fiscal (“DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS”), abordou-se o agravamento da multa.

(58) Na PARTE XVI deste Relatório Fiscal (“DO ESTABELECIMENTO DA GLOBO INDICADO NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS”) discriminou-se o critério empregado por esta fiscalização na escolha do estabelecimento da GLOBO utilizado na apuração das contribuições devidas em razão do reconhecimento do vínculo empregatício dos “intervenientes”.

(59) Em seguida, passou-se a tratar neste Relatório Fiscal de aspectos presentes em diversos contratos e que, por questão de organização, optou-se por mencionar em um único local do relatório, fazendo-se, posteriormente, nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal, remissões quando da análise casuística dos instrumentos contratuais dos “intervenientes”.

(60) Na PARTE XVII deste Relatório Fiscal (“DOS EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS PELA GLOBO A EMPRESAS CONTRATADAS OU A SEUS INTERVENIENTES”), discorreu-se sobre a existência de contratos de mútuo celebrados entre a GLOBO e diversas contratadas em relação às quais constataram-se os pressupostos da relação de emprego entre o “interveniente” e a GLOBO.

(61) Na PARTE XVIII deste Relatório Fiscal (“DA INCLUSÃO DOS “INTERVENIENTES” E DE SEUS DEPENDENTES E AGREGADOS EM SEGURO-

SAÚDE E EM PLANO DE SAÚDE MANTIDOS PELA GLOBO”), tratou-se da inclusão de “intervenientes” e de seus dependentes em seguro saúde mantido pela fiscalizada, assim como de seus agregados em plano de saúde.

(62) Importa citar que, **embora os empréstimos concedidos aos “intervenientes” (diretamente ou por meio de suas pessoas jurídicas) e o seguro-saúde proporcionado aos “intervenientes” e a seus dependentes não tenham sido considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias, assim como não foram considerados rendimentos tributáveis para retenção de Imposto de Renda na Fonte no ano-calendário 2015, sua disponibilização pela GLOBO aos “intervenientes”, de modo análogo a como, na qualidade de empregadora, disponibilizava empréstimos e assistência médica a seus empregados formais, reforça o caráter de pessoalidade, o ânimo de permanência (não eventualidade) e a onerosidade da relação pactuada.**

(63) Em seguida, tratou-se, nas PARTES XIX, XX e XXI, da natureza salarial de valores pagos sob diversas denominações em 2015 às contratadas das quais os “intervenientes”, reconhecidos por esta fiscalização como segurados empregados eram sócios. Consequentemente, no ano de 2015, tais valores integraram o salário de contribuição para o cálculo das contribuições devidas e também a base de cálculo para a apuração da multa de ofício e dos juros de mora isolados em razão da ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte.

(64) Na PARTE XIX deste Relatório Fiscal, tratou-se das “DAS DESPESAS DIFERIDAS COM CONTABILIZAÇÃO SUMARIZADA”, já mencionadas no item (44) deste Relatório Fiscal.

(65) Na PARTE XX deste Relatório Fiscal (“DA NATUREZA SALARIAL DAS LUVAS CONTRATUAIS, DA PRODUTIVIDADE, DO PRÊMIO E DAS REMUNERAÇÕES ADICIONAIS”), mencionaram-se as remunerações adicionais (a diversos títulos) verificadas nos instrumentos contratuais analisados.

(66) Tratou-se na PARTE XXI - DA NATUREZA SALARIAL DOS VALORES CONTABILIZADOS COMO DIREITOS DE MERCHANDISING deste Relatório Fiscal dos valores contabilizados na conta contábil “431007 - DIREITOS MERCHANDISING”.

(67) Após os temas gerais tratados nas partes deste Relatório Fiscal mencionadas acima, passaram-se a analisar, individualmente, os instrumentos contratuais dos trabalhadores para os quais configuraram-se os pressupostos da relação de emprego, de modo a que restassem demonstrados o fato gerador e o valor da remuneração, que serviu de base de cálculo para a apuração de contribuição previdenciária (GIIL-RAT) e das destinadas a Outras Entidades e Fundos (OEF), bem como para a apuração da multa de ofício e dos juros de mora isolados em razão da ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte pela GLOBO sobre os rendimentos destinados a tais “intervenientes”.

(68) Para esse tratamento casuístico, o Relatório Fiscal também foi subdividido em partes, uma para cada trabalhador (PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal). Em cada parte: (a) foram discriminados os instrumentos contratuais analisados; (b) foram mencionadas características das Notas Fiscais verificadas pela fiscalização, que haviam sido solicitadas por amostragem; (c) tratou-se de esclarecimentos prestados pela fiscalizada relativos a situações específicas da contratada pessoa jurídica ou do(s) trabalhador(es) que por meio dela laboraram para a GLOBO em 2015; e (d) fez-se menção de informações obtidas em páginas da internet (muitas vezes do próprio grupo empresarial da GLOBO) acerca da trajetória do profissional em questão.

(69) Cada parte do Relatório Fiscal relativa aos trabalhadores (PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal), portanto, contém a **análise, em concreto, dos pressupostos para a configuração do vínculo empregatício entre a GLOBO e o trabalhador considerado.**

(destaques no original)

Assim, a fiscalização caracterizou os sócios das empresas prestadoras de serviço como sendo segurados empregados da tomadora de serviço, por se tratar de serviço prestado por pessoa física, com caráter de pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação, nos termos do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91 c/c arts. 2º e 3º da CLT. Ademais, considerou que *“as atividades desenvolvidas por tais profissionais eram não eventuais e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da GLOBO, o que caracteriza a subordinação objetiva”*, o que caracteriza o vínculo empregatício tendo em vista que o trabalhador se encontra inserido na estrutura da empresa, prestando serviços indispensáveis à consecução dos objetivos empresariais da contratante (fl. 65).

De igual forma, identificou que os profissionais (chamados de “intervenientes”) recebiam valores fixos pré-estabelecidos e não variáveis em razão das horas de serviços prestados, além de ter assegurada remuneração mensal fixa pelo simples fato de estarem à disposição da RECORRENTE (fl. 74):

(187) Outra divergência constatada entre os contratos da GLOBO e contratos efetivamente firmados entre pessoas jurídicas é que, no segundo caso, em geral, após a execução dos serviços mensais, a pessoa jurídica contratada encaminha à contratante, junto com a Nota Fiscal, a medição do serviço prestado para que seja providenciado por esta o devido pagamento do serviço. Na medição, são especificadas as diversas atividades executadas ao longo do período, o número de horas empregado em cada atividade, o número de profissionais que executaram as atividades e o valor unitário da hora para cada atividade. Desse modo, quando a contratação é efetivamente entre duas pessoas jurídicas, em geral, os valores mensais são variáveis, dependendo da quantidade e da qualificação e/ou do cargo dos profissionais que desenvolveram as atividades, da natureza dos serviços realizados e do tempo dispendido em sua realização.

(188) **No caso da GLOBO**, ao contrário, como restará demonstrado, caso a caso, nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal, em 2015, **os pagamentos mensais eram fixos, independentemente, inclusive, de o “interveniente” ter efetivamente participado de alguma obra da emissora.** Em vários contratos, observou-se que, quando e enquanto os profissionais atuavam em alguma obra da emissora, recebiam, além da remuneração fixa mensal, montantes adicionais pré-estabelecidos ou percentuais sobre a remuneração fixa. Portanto, **em 2015, os “intervenientes” tinham assegurada remuneração mensal fixa pelo simples fato de estarem à disposição da GLOBO.** Desse fato pode-se depreender que: (a) os empregados registrados e os “intervenientes” recebiam o mesmo tratamento da empregadora ou da contratante; e (b) para a fiscalizada, ter os profissionais “intervenientes” a seu dispor era mais importante do que os serviços propriamente ditos.

(destaques no original)

Então, pelo fato de a RECORRENTE ter contratado os profissionais (chamados de “intervenientes”) com interposição de pessoa jurídica, dando aparência civil ao negócio jurídico celebrado, reconheceu-se a existência do vínculo empregatício entre a RECORRENTE e cada “interveniente” mencionado nas PARTES XXII a CCXIII (fls. 119/939) do Relatório Fiscal, sem fazer qualquer juízo de valor acerca da personalidade jurídica da empresa da qual o profissional era sócio.

Na ocasião, esclareceu a autoridade fiscal que:

(230) Tanto no ano de 2014, objeto da fiscalização anterior, quanto em 2015, ora sob fiscalização, a GLOBO, em razão de seu CNAE principal, 6021-7/00 – “Atividades de televisão aberta”, inseria-se no previsto na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (publicada no DOU de 15 de dezembro de 2011).

(231) Constatou-se no conta-corrente da RFB que, para todo o ano de 2015, houve documentos de arrecadação do estabelecimento 27.865.757/0001-02 com o código de receita “2991 – CONTRIB PREVID SOBRE RECEITA BRUTA - ART. 8º LEI 12.546/2011”.

(232) **Considerando a referida substituição vigente no período fiscalizado**, ao terem restado configurados diversos vínculos empregatícios entre a GLOBO e os “intervenientes” citados nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal, **foram apuradas apenas**: (a) a contribuição prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991 (**GIL-RAT**), ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, normatizado pelos artigos 202-A e 202-B do RPS; e (b) a contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (**OEF**).

Às fls. 94/97 a autoridade fiscal demonstra como apurou a alíquota GILRAT, ajustada pelo FAP, em cada estabelecimento da RECORRENTE, ocasião em que concluiu o seguinte:

CNPJ/CEI do Estabelecimento	Alíquota GIL-RAT aplicada	Alíquota GIL-RAT aplicada ajustada
27.865.757/0001-02	3%	4,5228%
27.865.757/0023-00	3%	4,5228%
27.865.757/0025-71	3%	4,5228%
27.865.757/0027-33	2%	3,0152%

De igual forma, às fl. 97/98 demonstrou-se as contribuições devidas a Terceiros e suas respectivas alíquotas, apuradas em razão do código FPAS.

A autoridade fiscal entendeu que a prática adotada pela RECORRENTE configuraria hipótese de sonegação, razão pela qual aplicou a multa qualificada de 150% (fls. 100/101).

A autoridade fiscal também lavrou multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, conforme detalhado às fls. 940/946:

- CFL 30, em razão de a fiscalizada ter deixado de registrar corretamente todos os segurados empregados a seu serviço e o correto total de suas remunerações integrais em folha de pagamento (multa: R\$ 2.519,31).
- CFL 34, pois, de igual forma, a fiscalizada deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições devidas, assim como as contribuições a cargo dos segurados que deveria ter sido descontada. Ademais, a contabilização sumarizada de pagamentos em contas de despesa, realizada pela RECORRENTE, dificultou o reconhecimento pela fiscalização da base de cálculo das contribuições previdenciárias (multa: R\$ 25.192,89).

- CFL 35, em razão de a RECORRENTE ter deixado de apresentar à RFB todos os instrumentos contratuais regularmente solicitados (multa: R\$ 25.192,89).
- CFL 59, por ter deixado a fiscalizada de reter a contribuição previdenciária a cargo dos “intervenientes” para os quais restou demonstrada a existência de vínculo empregatício (multa: R\$ 2.519,31).

Foi formalizado processo de RFFP, COMPROT nº 16539.720002/2020-32, tendo em vista a ocorrência, EM TESE, do crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no artigo 337-A, incisos I, II e III, do Decreto Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 (publicado no DOU de 31 de dezembro de 1940), acrescentado pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 (publicada no DOU de 17 de julho de 2000) e do crime contra a ordem tributária previsto no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (publicada no DOU de 28 de dezembro de 1990).

Por fim, relata o termo de encerramento total do procedimento fiscal (fl. 11890/11891), que a ação fiscal originou os seguintes AI's, lavrados em desfavor do contribuinte:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
16539-720.001/2020-98	IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	R\$ 42.149.719,23
16539-720.001/2020-98	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 450.062.801,89
16539-720.015/2019-78	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR	R\$ 100.840.706,96
16539-720.015/2019-78	CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS	R\$ 102.316.441,56
16539-720.015/2019-78	MULTAS PREVIDENCIÁRIAS	R\$ 55.424,40

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, de fls. 11904/11986, em 28/02/2020. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Do pedido de apensação para julgamento conjunto.

Pede que este processo seja apensado e julgado conjuntamente com o processo nº 16539.720001/2020-98, que trata da multa isolada e dos juros devidos em razão da falta de retenção do imposto de renda na fonte, incidente sobre os mesmos valores que servem de base ao lançamento das contribuições previdenciárias. O julgamento conjunto seria necessário em razão da conexão e para evitar decisões divergentes.

Da falta de base legal para lavratura dos autos

Aduz que o procedimento não está pautado pela primazia da realidade, pois a autuação se deu sem a verificação concreta de como os serviços foram prestados.

Afirma que o art.142 do Código Tributário Nacional – CTN não autoriza a desconstituição de atos ou negócios jurídicos regularmente praticados entre pessoas jurídicas.

Cita o art. 116, I do CTN e afirma que a autuada firmou contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças com pessoas jurídicas regularmente constituídas. As remunerações eram devidas e foram efetivamente pagas às pessoas jurídicas e não aos seus sócios. Argumenta, assim, que a situação de fato é a prestação de serviços por pessoas jurídicas e que, nessa hipótese, não cabe a exigência de contribuições.

Alega que o art. 123 do CTN não se aplica ao caso dos autos, pois o referido dispositivo não impede que as partes livremente estabeleçam as relações contratuais que desejarem. Não se pretendeu modificar o sujeito passivo da obrigação tributária pelos contratos, que não alteram qualquer responsabilidade pelo pagamento do tributo, mas apenas disciplinam, para fins cíveis, a mesma situação fática considerada para fins fiscais.

Diz que os contratos firmados não inibem o direito de tributar da União, mas tão-somente disciplinam uma situação fática que é a mesma para fins cíveis e tributários e de não-incidência de contribuições.

Defende que o art. 229, §2º do Decreto nº 3.048, de 1999, desrespeita o princípio da estrita legalidade que rege o sistema tributário brasileiro, conforme o inciso I do artigo 150 da Constituição e os art. 97 e 108 do CTN. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, conforme o art. 99 do CTN.

Afirma que não há lei tributária que autorize a fiscalização a desconsiderar os contratos celebrados entre a impugnante e as pessoas jurídicas contratadas para fins de exigência das contribuições. Nesse sentido, defende que o parágrafo único do art. 116 do CTN não é autoaplicável, pois menciona a necessidade de uma lei ordinária que estabeleça os procedimentos para a sua aplicação. Nesse sentido, cita decisão do CARF.

Aduz que a autoridade deveria ter observado o art. 50 do Código Civil, que exige decisão judicial para estender as obrigações das pessoas jurídicas aos sócios.

Argumenta que o art. 129 da Lei 11.196, de 2005, é expresso e explícito ao reconhecer a possibilidade de serviço intelectual de caráter personalíssimo do sócio ser prestado pela pessoa jurídica da qual é sócio, salvo se configurada a hipótese do art. 50 do Código Civil.

Entende que houve contradição da fiscalização, pois de um lado considera a primazia da realidade na análise dos contratos mas, de outro lado, ela afirma que não está desconsiderando a personalidade jurídica das empresas.

Da ofensa ao princípio da primazia da realidade.

Ainda que o § 2º do art. 329 do Decreto nº 3.048, de 1999, tivesse amparo legal, alega que o pressuposto para a sua aplicação seria a observância do princípio da primazia da realidade. Contudo, a fiscalização relata o suposto vínculo empregatício entre a autuada e os sócios das pessoas jurídicas contratadas socorrendo-se principalmente de cláusulas dos próprios contratos mantidos entre as pessoas jurídicas, sem apontar quaisquer fatos conexos com a realidade material. Seria imprescindível para tanto uma averiguação de como os serviços foram efetivamente prestados. É incoerente a fundamentação da autuação no princípio da primazia da realidade sem que tenha havido uma verificação concreta do cotidiano e de como os serviços foram efetivamente prestados.

Todos os contratos analisados contêm cláusula específica na qual se afirma a inexistência de vínculo empregatício entre a autuada e os sócios das contratadas. A simples leitura dos contratos não permite afirmar a presença dos requisitos da relação de emprego na prestação de serviço.

No que toca à subordinação, afirma que a fiscalização fez meras ilações na tentativa de caracterizá-la, partindo da premissa de que, em função do elevado valor das obras audiovisuais, seria inconcebível que houvesse autonomia na prestação de serviços por parte das pessoas jurídicas contratadas, sobretudo se considerado que havia também empregados da atuada prestando os mesmos serviços e eventualmente participando das mesmas obras. Contudo, o que define a natureza jurídica da relação mantida entre as partes é a manifestação de vontade e a prática concreta adotada.

Alega que há decisão judicial (processo nº 0101898-31.2016.5.01.0038) que concluiu pela inexistência de relação de emprego entre a atuada e Carlos Roberto Torres Magalhães, sócio da pessoa jurídica DAN Produções Artísticas Ltda. A improcedência da referida ação judicial movida contra a atuada demonstra que a fiscalização errou ao presumir o vínculo empregatício. Há outras decisões judiciais favoráveis à atuada em casos similares. Tais decisões demonstram a insuficiência da leitura das cláusulas contratuais para que se conclua pela presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, bem como o equívoco da premissa adotada de que era inconcebível a prestação de serviços sem a subordinação.

Da inexistência de relação de emprego entre os sócios das pessoas jurídicas contratadas e a impugnante.

Afirma que a legislação há muito permite a possibilidade de serviços personalíssimos serem prestados por pessoa jurídica. O caráter personalíssimo não transforma o contrato de prestação de serviços em um contrato de trabalho. Cita o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, bem como os dispositivos legais que criaram o MEI – Microempreendedor Individual e a EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. Assim, defende que serviços personalíssimos podem ser prestados por pessoas jurídicas e a presença da pessoalidade, portanto, não é suficiente para que a autoridade desconsidere os contratos firmados entre a atuada e as prestadoras de serviços.

Do mesmo modo, argumenta que a legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, admite a prestação de serviços por pessoas jurídicas de forma não eventual em atividades-fim da contratante.

A terceirização da atividade-fim está ainda prevista no art. 4º-A da Lei nº 6.019, de 1974, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 13.467, de 2017. O § 2º do citado dispositivo prevê a inexistência de vínculo entre os trabalhadores ou sócios das empresas prestadoras e a tomadora dos serviços. Além disso, o plenário do STF já decidiu pela licitude da terceirização da atividade-fim, mesmo antes da entrada em vigor da citada norma. Logo, a presença do requisito não eventualidade não é o bastante para caracterizar o vínculo.

Alega que não há onerosidade, pois os pagamentos foram efetuados às pessoas jurídicas e não aos seus sócios. Para considerar a presença desse elemento, a fiscalização teve que desconsiderar as pessoas jurídicas e, em seguida, imputar o recebimento dos valores aos seus sócios.

Da falta de comprovação do elemento subordinação.

Argumenta que o ônus probatório quanto à existência dos vínculos empregatícios incumbe à autoridade fiscal. Para tanto, deve-se demonstrar a presença de todos os elementos previstos no art. 3º da CLT, sendo a subordinação o elemento proeminente.

Afirma que o conceito de subordinação estrutural ou objetiva não se compatibiliza com as teses firmadas pelo STF nos julgamentos do RE nº 791.932 e da ADPF nº 324. No mesmo sentido, cita precedentes do TST que afastam a aplicação desses conceitos, especialmente após os citados precedentes do STF. Menciona ainda jurisprudência do CAREF, na qual se afirma que a inserção dos trabalhadores na estrutura produtiva da empresa tomadora dos serviços não implica a presença da subordinação. Dessa forma,

defende que a subordinação não pode ser inferida pela natureza dos serviços contratados ou pelo fato de eles estarem inseridos na estrutura da empresa tomadora.

Alega que a subordinação exige uma relação direta entre prestador e tomador, o poder de interferência do tomador sobre o cotidiano do prestador, bem como o poder de fiscalização e de imposição de sanções disciplinares. As cláusulas contratuais mencionadas pela fiscalização não denotam a existência de subordinação. Ela teria que ser constatada concretamente, a partir de um exame do cotidiano e da forma como foram prestados os serviços.

Defende que as cláusulas contratuais estabelecem claramente os serviços objeto dos contratos, não conferindo à impugnante o direito de determinar a forma como os serviços seriam executados, nem o poder de fiscalizar e impor sanções disciplinares.

Aduz que a participação das contratadas em ações de merchandising compreende-se nos objetos dos contratos e não configura subordinação. Tal participação não era obrigatória, uma vez que a sua efetivação estava condicionada à existência de um acordo acerca dos valores devidos em função delas e a impugnante não tinha o poder de definir como se daria a ação.

Postula que a cláusula que confere à contratante o poder de substituir a contratada nas obras não implica o poder de punir atos de indisciplina ou insubordinação. A referida cláusula apenas regula as consequências para a obra audiovisual decorrentes de um afastamento da contratada. É natural que a impugnante tenha o direito de substituir o prestador de serviços, assim como tem o direito de contratar qualquer pessoa ou empresa no âmbito do seu empreendimento.

Argumenta que a estipulação de formatos e diretrizes a serem seguidos pelo prestador de serviços não é exclusividade do contrato de emprego, ocorrendo também na contratação de pessoas jurídicas. As cláusulas aludidas nos itens 156 e 157 do relatório versam sobre a criação da obra intelectual encomendada e a preservação da gestão da impugnante, a fim de que todas as criações intelectuais individuais possam se fundir numa única obra intelectual. A impugnante assegura o direito de promover as modificações necessárias para a realização, finalização e exibição da obra audiovisual, sem que isso venha a constituir afronta aos direitos morais do autor. A possibilidade do autor discordar das alterações e notificar a impugnante para que exclua o seu nome dos créditos revela a ausência de subordinação.

Afirma que a possibilidade de a impugnante reduzir, editar e dublar as obras não configura subordinação, sendo decorrência da cessão à impugnante dos direitos autorais relativos à obra, o que lhe permite vender a obra para emissoras estrangeiras ou tornar a exibí-las em horários diferentes e em versões compactadas.

Alega que a exigência de que as contratadas participassem do esforço de venda ou promoção das obras, como, por exemplo, pelo comparecimento a entrevistas coletivas, não configura subordinação. Trata-se de regra vigente no mercado audiovisual.

Aduz que as cláusulas de preferência, a exclusividade para atividades idênticas, semelhantes ou conflitantes com as atividades contratadas são absolutamente usuais em contratos civis firmados entre pessoas jurídicas. As cláusulas que asseguram à impugnante o direito de licenciar produtos ou serviços associados às obras não interferem na execução dos serviços contratados, sendo desprovida de sentido a sua menção como elemento caracterizador da subordinação.

Afirma que a associação da impugnante com as pessoas jurídicas contratadas para o oferecimento de planos de saúde aos sócios das últimas não implica a existência do contrato de emprego, assim como não se pode inferir o vínculo empregatício em função da existência de notas fiscais sequenciais; da data de pagamento ser estipulada até o quinto dia útil do mês seguinte; do fato de que algumas das empresas prestadoras de

serviços foram criadas às vésperas da assinatura do contrato com a impugnante; do fato de que muitos dos endereços das pessoas jurídicas coincidem com os endereços residenciais dos seus sócios e da existência de contratos de mútuo entre a impugnante e algumas das pessoas jurídicas.

Argumenta que o fato de existirem situações pontuais nas quais o sócio da pessoa jurídica contratada já havia sido empregado da impugnante não autoriza a conclusão de que os novos serviços contratados foram prestados com subordinação. Cita julgado de ação trabalhista movida por famoso locutor contra outra emissora de televisão, na qual afirma ter restado consignado que o fato de o locutor ter sido empregado antes de constituir pessoa jurídica não foi suficiente para caracterizar o vínculo de emprego.

Em síntese, afirma que tudo o quanto apontado pela autoridade é irrelevante para caracterizar a relação de emprego, por não ter sido demonstrada a subordinação.

Das especificações caso a caso.

Quanto ao contrato mantido com a pessoa jurídica ÂMBAR, da qual é sócia a apresentadora Ana Maria Braga, afirma que a vedação para a concessão e veiculação de entrevistas a outras emissoras não interfere na forma como são prestados os serviços contratados com a impugnante.

No caso das empresas das quais é sócio o apresentador Fausto Silva, afirma que a possibilidade de cancelar a exibição da obra em caso de eventos especiais não interfere na forma como são prestados os serviços. Já a previsão de quantia mínima por merchandising e pela participação em comerciais consiste apenas em componente da remuneração acordada nos contratos. Revela a contratação de uma pessoa jurídica com grande poder de negociação, não a contratação de um empregado hipossuficiente.

Alega que as afirmações de que as empresas contratadas não participam do risco do empreendimento são descabidas, uma vez que os contratos prevêem multas milionárias em caso de descumprimento das suas cláusulas.

Quanto ao contrato mantido com a pessoa jurídica da qual é sócio o apresentador Jô Soares, afirma que o fato de o apresentador estar inserido na regular dinâmica operacional da impugnante e ter que respeitar diretrizes gerais, tais como a política editorial da emissora, não configura subordinação, uma vez que essa pressupõe o poder de comando e a possibilidade de impor sanções disciplinares. Frisa que o respeito a diretrizes gerais da prestadora de serviços é política cada vez mais comum, aplicável a todos os tipos de contratação.

Em relação ao contrato mantido com a pessoa jurídica da qual é sócio o apresentador Luciano Huck, argumenta que o fato de haver a estipulação de uma quantia mínima a ser recebida a título de merchandising não implica subordinação, sendo apenas uma forma de pactuação da remuneração. Trata-se de empresa com grande poder de negociação e que exercia, além das atividades de apresentação, outras atividades paralelas, tais como a participação nas atividades de licenciamento de jogo de tabuleiro denominado "Soletrando".

Também em relação ao contrato mantido com a pessoa jurídica da qual é sócio o apresentador Sérgio Groisman, aduz que o fato de haver a estipulação de uma quantia mínima a ser recebida a título de merchandising não implica subordinação, pelas mesmas razões já expostas.

No que toca ao contrato mantido com a pessoa jurídica da qual é sócio o ator José Mayer, afirma que a divulgação de uma nota oficial no ano de 2017, quando surgiram denúncias de assédio sexual, não caracteriza a existência de uma relação de emprego. Inicialmente porque, tendo ocorrido apenas em 2017, nada provaria em relação ao período objeto do lançamento (2015). Além disso, houve a imputação de condutas

graves ao sócio da pessoa jurídica contratada, que atentam contra o código de conduta da autuada, vigente nas relações que mantém com empregados e prestadores.

Da aplicação do art. 129 da lei nº 11.196, de 2005, para fins fiscais e previdenciários.

Alega que o referido dispositivo legal estabelece que a prestação de serviços intelectuais de caráter personalíssimo pelo sócio da pessoa jurídica deve se sujeitar, para fins fiscais e previdenciários, tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem qualquer ressalva quanto à forma de prestação dos serviços.

Da cessão de mão de obra.

Afirma que o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece que o contrato de cessão de mão de obra celebrado entre duas pessoas jurídicas pode se referir à atividade-fim da empresa contratante e envolver a prestação de serviços contínuos.

Assegura que a existência de habitualidade entre o segurado cedido e a empresa contratante e a prestação de serviços relacionados com atividade fim, em oposição ao que ocorre no contexto trabalhista, não descaracterizam a relação de cessão de mão de obra para fins previdenciários.

Conclui que, no caso, se os serviços tivessem sido efetivamente prestados por sócios com características de segurado empregado, tal como alega a autoridade fiscal, e não fosse possível aplicar o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, tais contratações deveriam ser consideradas, então, como cessão de mão de obra.

Da impossibilidade de exigência das contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos valores pagos às pessoas jurídicas contratadas.

Alega que as contribuições não poderiam incidir sobre a totalidade dos valores pagos pela impugnante às pessoas jurídicas contratadas, uma vez que os contratos previam expressamente que a respectiva remuneração seria devida às pessoas jurídicas contratadas pela prestação de serviços e pela cessão dos direitos autorais. Contudo, a alínea "v" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é expressa no sentido de que não incidem contribuições sobre os valores pagos a título de direitos autorais.

Do reenquadramento promovido pela autoridade para fins de GILRAT.

Alega ser indevido o reenquadramento da atividade preponderante dos estabelecimentos 27.865.757/0001-02 e 27.685.757/0025-71. A fiscalização considerou que alguns profissionais estariam necessariamente atrelados às atividades de TV aberta, sem contudo, dar embasamento a essa presunção. Cita os códigos da Classificação Brasileira de Ocupações – CBO considerados como vinculados à atividade de "TV aberta", mas que podem estar ligados a outras atividades.

Argumenta que suas atividades preponderantes são as seguintes:

Estabelecimento de CNPJ nº 27.865.757/0001-02: Edição de Jornais (CNAE 5812-3/00), à qual se aplica a alíquota de 2%.

Estabelecimento de CNPJ nº 27.685.757/0025-71: Artistas plásticos, jornalistas independentes e escritores (CNAE 9002-7/01), à qual se aplica a alíquota de 1%.

Reafirma que a fiscalização não motivou a vinculação efetuada e que, entre os CBO considerados atrelados às atividades de TV aberta, está o CBO 261125, relativo a jornalistas, que bem poderia estar atrelado a outro CNAE.

Conclui que a Autoridade não motivou a parcela do lançamento decorrente do reenquadramento da atividade preponderante dos estabelecimentos 27.865.757/001-02 e 27.685.757/0025-71.

Da inconstitucionalidade das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE.

Diz que houve o reconhecimento por meio do Plenário do STF da repercussão geral de recursos em que se discutem a constitucionalidade da contribuição para o INCRA e para o SEBRAE, tendo, inclusive a Procuradoria Geral da República – PGR apresentado pareceres nesses recursos, manifestando o entendimento de que após a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, elas são inconstitucionais. Cita trechos dos referidos pareceres da PGR. Conclui que a cobrança das contribuições para o INCRA e para o SEBRAE é indevida e que tais contribuições devem ser excluídas do lançamento.

Do limite da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros.

Afirma que o Auto de Infração ofendeu o art. 142 do CTN, por não ter respeitado, no que toca à base de cálculo das contribuições para terceiros, o limite máximo correspondente a vinte vezes o salário-mínimo vigente no país, nos termos do art. 4º da Lei nº 6.950, de 1981. Cita decisões do STJ favoráveis à tese que defende.

Da desqualificação da multa de ofício pela não ocorrência de sonegação.

Aduz que a qualificação da multa exige a demonstração do dolo na conduta do contribuinte. Apresenta decisões do CARF sobre o tema e afirma que não houve, no caso, intuito de enganar o fisco ou lhe esconder atos e negócios, mas mera interpretação divergente sobre a forma de prestação dos serviços contratados.

Argumenta que sua interpretação encontra amparo na justiça do trabalho e no STJ, bem como afirma que, em fiscalizações relativas a anos-calendário anteriores, não houve a qualificação da multa. Alega ainda que a multa de 150% é inconstitucional, pois viola o princípio do não confisco.

Por essas razões, considera indevida a qualificação da multa.

Do descabimento das multas previdenciárias por descumprimento de obrigações acessórias.

Defende que, como não há vínculo com os sócios das pessoas jurídicas contratadas, são descabidas as multas pela não inclusão dos referidos sócios nas folhas de pagamento, pelo não lançamento dos fatos geradores em títulos próprios da contabilidade e pela falta da retenção das contribuições dos segurados.

Afirma que, pelo princípio da consunção, tendo havido a aplicação de multa de ofício sobre o lançamento, restam incabíveis outras sanções.

Afirma que não procede a multa por falta do desconto da contribuição dos segurados porque os sócios das empresas eram contribuintes individuais e, como tal, recolhiam suas contribuições, o que poderia ser verificado pela fiscalização no CNIS.

Em relação à multa por falta de apresentação de alguns contratos, alega que sua cobrança é indevida, pois teve uma conduta colaborativa e não é razoável a imposição de penalidade pela não apresentação de pouquíssimos instrumentos que não foram por ela localizados.

Dos juros sobre a multa de ofício.

Afirma ser descabida a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, por falta de amparo legal.

Por fim, requer que sejam os Autos julgados improcedentes.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 12184/12235):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

Uma vez que o Auditor Fiscal constate a presença dos elementos caracterizadores de uma relação de emprego, tem o dever de desconsiderar o vínculo de natureza cível pactuado entre a impugnante e as pessoas jurídicas e enquadrar a pessoa física prestadora dos serviços na categoria de segurado empregado.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA.

A personalidade jurídica das empresas contratadas pela impugnante não foi desconsiderada. O lançamento apenas deu nova qualificação fiscal aos negócios jurídicos praticados entre a impugnante e as mencionadas pessoas jurídicas, retirando os efeitos tributários próprios dos negócios aparentes (contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços) e atribuindo os efeitos próprios dos negócios jurídicos efetivamente praticados (contratação de segurados empregados). O ato de lançamento opera efeitos exclusivamente no plano tributário, não atingindo a validade dos atos de constituição das empresas contratadas.

LEI 11.196, DE 1995. ART. 129. SERVIÇOS INTELECTUAIS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Verificada a presença de elementos caracterizadores da vinculação ao RGPS de segurado empregado, não há que se cogitar a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Não há como pinçar o referido dispositivo e interpretá-lo abstraindo-se todas as demais normas aplicáveis à situação, impondo-se uma interpretação sistemática do dispositivo, a fim de que seja possível encontrar para ele um sentido e um alcance que se compatibilizem com as demais normas integrantes do sistema jurídico, especialmente aquelas de natureza trabalhista e previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso I do § 1º do art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando os fatos narrados nos autos compõem um conjunto probatório hábil a fundamentar a conclusão de que os representantes da impugnante agiram de modo consciente ao dar a aparência de que havia pagamentos a pessoas jurídicas, quando, na verdade, tais pagamentos se referiam à remuneração por serviços subordinados prestados diretamente pelos sócios das pessoas jurídicas aparentemente contratadas.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE O VALOR CORRESPONDENTE À MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

MULTA DE OFÍCIO E MULTAS REGULAMENTARES. FATOS GERADORES DISTINTOS. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício, incidente sobre os valores das contribuições devidas e não declaradas nem recolhidas, não se confunde com as multas por descumprimento de obrigações acessórias específicas. Isso porque, as referidas multas encontram-se previstas em dispositivos legais distintos, autônomos e plenamente vigentes. Cada uma delas possui fundamento em um dispositivo legal específico, que não se confunde com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a multa de ofício. Os fatos geradores de cada uma dessas penalidades é também diferente do fato gerador da multa de ofício.

CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. LIMITAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

As contribuições para outras entidades e fundos são devidas pelas empresas. Os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelecem que as contribuições devidas pelas empresas para a Previdência Social incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados que lhe prestarem serviços, sem mencionar qualquer limite para a sua base de cálculo. Assim, se a lei determina a aplicação das disposições relativas às contribuições da empresa às contribuições para outras entidades e fundos, resta clara a inexistência de limite também para a base de cálculo dessas últimas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Por esta razão, as alegações de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que fundamentam a exigência das contribuições devidas ao INCRA e ao SEBRAE não são apreciadas nesta decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE devidamente intimada da decisão da DRJ em 18/09/2020, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 12245, apresentou o recurso voluntário de fls. 12248/12359 em 16/10/2022.

A RECORRENTE reiterou boa parte dos argumentos da impugnação. Segue síntese:

Em suas razões, alega a necessidade de uma averiguação, pela AUTORIDADE, da rotina individual e de como os serviços foram prestados, mediante diligências nos locais da prestação de serviços, oitiva de testemunhas, entre outros meios legalmente aceitos que pudessem comprovar a prática concreta adotada ao longo de cada prestação de serviços.

Alega que não há nenhuma informação no Relatório Fiscal que acompanha os AUTOS sobre uma verificação concreta da forma como os serviços foram efetivamente prestados em cada um dos contratos desconsiderados, além de que, todos os referidos contratos

contêm cláusula específica impedindo expressamente que a RECORRENTE demandasse a prestação dos serviços sob forma subordinada.

Ou seja, alega que pela simples leitura da íntegra dos contratos firmados entre a RECORRENTE e as diversas pessoas jurídicas, não é possível afirmar que a prestação dos serviços contratados se deu com a presença dos elementos da relação de emprego.

Informa que o entendimento da DRJ foi de que, em razão da natureza dos serviços contratados, que estariam relacionados à atividade-fim da RECORRENTE e inseridos em seu processo produtivo, não seria "crível" supor que as pessoas jurídicas pudessem ter prestado tais serviços de maneira autônoma e independente. Mas, há decisão do Poder Judiciário que, após examinar concretamente uma mesmíssima prestação de serviço objeto dos autos (princípio da primazia da realidade), concluiu em sentido contrário, declarando a inexistência de vínculo empregatício entre a RECORRENTE e 1 sócio considerado empregado no processo em epígrafe.

Além da referida ação judicial, demais ações foram acostadas aos autos, com o mesmo fim probatório.

Assim, colacionou jurisprudências para embasar o entendimento de que existência de decisão judicial trabalhista que não reconheceu o vínculo empregatício entre o profissional e a empresa contratante corrobora a inconsistência do lançamento e que a descaracterização do vínculo pactuado é medida extrema, que deve ser provada de forma inequívoca.

Dessa forma, entende que a decisão não observa o princípio da verdade material, já que mantém crédito tributário constituído pela autoridade sem que tivesse havido uma verificação de como os fatos efetivamente ocorreram em cada prestação de serviços e que o art. 229, § 2º, do RPS sequer teria amparo legal, não podendo servir de fundamento da autuação.

Alega que se equivocou o julgador de primeira instância ao deixar de aplicar art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o qual é objeto de análise pelo Plenário do STF na ADC nº 66, tendo os Ministros já formado maioria para a declaração da sua constitucionalidade.

Em análise de “caso a caso”, reitera os argumentos da impugnação.

Ato contínuo, vai de encontro a fundamentação legal dos autos de infração e alega a não comprovação, por parte da fiscalização, das condições caracterizadoras da relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e, principalmente, subordinação, ao tempo em que alega que os contratos de prestação de serviços deveriam, então, ser tratados como contrato de cessão de mão-de-obra e não como contrato de trabalho.

Quanto às contribuições, alega que não poderiam incidir sobre a totalidade dos valores pagos pela RECORRENTE às pessoas jurídicas contratadas que foram escriturados nas contas contábeis mencionadas, pelo fato de que os contratos previam expressamente que a respectiva remuneração seria devida às pessoas jurídicas contratadas pela prestação de serviços e pela cessão dos direitos autorais.

Em relação à alíquota GILRAT, reafirma que, caso os sócios fossem empregados da RECORRENTE, alega que é indevido o reenquadramento realizado pela AUTORIDADE para os estabelecimentos nºs 27.865.757/0001-02 e 27.865.757/0025-71, pois:

(i) a AUTORIDADE não motivou devidamente o lançamento, na medida em que não esclareceu o porquê concluiu que cargos com determinadas Classificações Brasileira de Ocupação (CBOs) deveriam ser, no seu entender, atrelados às atividades de televisão aberta (Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE nº 6021-7/00).

Assim, alega que as únicas informações que foram extraídas das folhas de pagamento foram os nomes dos empregados próprios da RECORRENTE atrelados aos CNPJs nos 0001-02 e 0025-71 e as respectivas CBOs, dos quais, muitos desses último, podem perfeitamente estar ligados a outras atividades, não havendo qualquer justificativa do porquê a AUTORIDADE concluiu que determinados CBOs (extraídos da folha de pagamento) estariam ligados à atividade de TV aberta.

Em tópico seguinte, alega a RECORRENTE a inconstitucionalidade da contribuição INCRA.

Ademais, argumenta que o limite da base de cálculo das contribuições destinadas a Terceiros é de, no máximo, de 20 vezes o salário-mínimo vigente no país, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81.

Ato contínuo, alega a desqualificação da multa de ofício, devendo ser reduzida de 150% para 75%, tendo em vista que não houve o intuito de a RECORRENTE enganar a AUTORIDADE ou lhe esconder atos e negócios jurídicos, mas mera interpretação divergente sobre a forma de prestação dos serviços contratados, não havendo, dessa forma, o intuito doloso da RECORRENTE.

Alega ainda o descabimento das multas previdenciárias por descumprimento de obrigações acessórias, pelo fato de que não restou comprovada relação de emprego entre a RECORRENTE e os sócios em questão. Ademais, alega que, mesmo prevalecendo o entendimento de que os sócios fossem empregados da RECORRENTE, tais multas devem ser canceladas, por força do princípio da consunção, pois a AUTORIDADE já exigiu a multa de ofício sobre as CONTRIBUIÇÕES que deixaram de ser recolhidas.

De toda forma, alega que a exigência da multa relativa à "CFL 59" é improcedente, pois os referidos valores já não haviam sido recolhidos pelo próprio segurado na condição de contribuinte individual, o que dispensaria a obrigação de retenção pela RECORRENTE.

Por fim, com relação a multa acessória relativa à CFL 35, alega também ser indevida pois, diante da postura colaborativa da RECORRENTE ao longo da fiscalização e da parcela volumosa e expressiva de documentos apresentados, não é razoável a imposição de penalidade pela falta da apresentação de pouquíssimos instrumentos que não foram por ela localizados.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Fl. 20 do Acórdão n.º 2201-010.445 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16539.720015/2019-78

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Fundamentação Legal. Alegação de Prerrogativa Exclusiva do Poder Judiciário e Inexistência da Lei Ordinária exigida pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

Primeiramente, vale ressaltar que, no presente caso houve uma análise da situação fática envolvendo a relação empregatícia entre a RECORRENTE e os profissionais sócios das empresas contratadas para prestar serviços.

Conforme adiante demonstrado, por preencher os requisitos da relação de emprego, a autoridade fiscal exerceu a sua prerrogativa de afastar a eficácia do contrato dissimulado de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas) como segurados empregados. Como consequência lógica, houve a exigência das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Sabe-se que à Secretaria da Receita Federal do Brasil compete arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições previdenciárias, com base no art. 33 da Lei 8.212/91.

Portanto, havendo a constatação de uma relação empregatícia envolvendo a RECORRENTE e o sócio/titular de pessoa jurídica por ela contratada, cabe à fiscalização analisar tal fato.

Para demonstrar que não houve invasão de competência, também cabe analisar o que dispõe a Constituição Federal e a Lei 8.212/91 a respeito do assunto:

Constituição Federal

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

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

II - as ações que envolvam exercício do direito de greve;

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

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

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

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

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

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

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

Lei 8.212/91:

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

Necessário esclarecer que, para o direito, o que vale não é a nomenclatura dada ao negócio jurídico, ou até mesmo a formalidade que o reveste. O que importa mesmo é a situação fática que envolve a realidade de determinado negócio jurídico, ou seja, a sua finalidade.

Sendo assim, ao verificar que a contratação de pessoa jurídica possui, na realidade, as características de uma relação empregatícia, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como segurados empregados. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Neste sentido, transcrevo o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS/99):

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.

O art. 9º, I, do RPS/99 (cuja matriz legal é o art. 12, I, da Lei nº 8.212/91) possui, em sua alínea “a” a seguinte redação:

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;

A possibilidade da autoridade lançadora poder desconsiderar determinado negócio jurídico dissimulado, ante a constatação da ocorrência da relação empregatícia, decorre do

princípio da primazia da realidade, que consiste em atribuir maior relevância a realização dos fatos do que os contratos formais.

Ao verificar a existência dos elementos de uma relação empregatícia, é dever da autoridade fiscal exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração paga a segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 142 do CTN:

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

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

Portanto, entendo incabível o argumento da RECORRENTE de que somente a Justiça do Trabalho é que teria competência para declarar a relação empregatícia. Isto porque, como visto, a autoridade fiscal não reconheceu o vínculo empregatício dos “intervenientes” com a RECORRENTE, mas sim exerceu o seu poder/dever de desconsiderar atos dissimulados com a finalidade de exigir as contribuições devidas ao constatar os elementos de uma relação empregatícia.

Também pelo motivo acima, entendo que a improcedência de eventual reclamação trabalhista interposta em face da RECORRENTE não tem o condão de alterar o presente lançamento, na medida que o objeto da referida ação judicial era o reconhecimento do vínculo empregatício do reclamante com a RECORRENTE, ao passo que este processo administrativo tem por objeto o lançamento de contribuições previdenciárias devidas em razão da constatação de uma situação jurídica com base no princípio da primazia da realidade.

Ou seja, o fiscal não reconhece qualquer relação de emprego, mas apenas efetua o lançamento das contribuições advindas de uma relação jurídica que ocorre na prática. Isto é o que se extrai do já citado art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS). Isto porque o trabalho do auditor é, sob pena de responsabilidade funcional, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Sendo assim, não traz reflexos nestes autos eventual sentença trabalhista favorável à RECORRENTE.

Sobre o tema, cito precedente desta Colenda Turma:

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

Conforme o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS/99), a autoridade fiscal possui a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como

segurados empregados. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social.

(...)

(acórdão nº 2201-003.662, sessão de 06/06/2017)

Portanto, na presente ação fiscal, houve a constatação de uma relação empregatícia envolvendo a RECORRENTE e o sócio/titular de pessoa jurídica por ela contratada com a exclusiva finalidade de lançamento das contribuições previdenciárias. Sendo assim, não houve invasão de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Ademais, não há que se falar em regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN para que a autoridade fiscal efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. É entendimento pacífico da Câmara Superior deste CARF de que referido dispositivo legal pode ser aplicado de forma imediata e direta pela autoridade fiscal:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PREVIDENCIÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária, mormente no caso das Contribuições Previdenciárias, cuja legislação já prevê a possibilidade de desconsideração de vínculo formal de empregado, visando a aplicação do vínculo efetivamente existente

(acórdão nº 9202-010.125; sessão de 23/11/2021; Relatora: MARIA HELENA COTTA CARDOZO)

Outrossim, a permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN, abaixo transcritos:

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;

A autoridade fiscal apresentou no Relatório Fiscal diversos argumentos que convergem para a constatação de que houve a contratação de pessoas físicas por interposta empresa e demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego. Assim, constatou a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica.

Sobre o tema, é pacífica a jurisprudência do CARF no sentido de que a autoridade fiscal possui competência para reconhecer a ocorrência de vínculo trabalhista visando a arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE

Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

(...)

(Acórdão nº 9202-004.641; Sessão de 23/11/2016)

Portanto, perfeitamente possível a realização de lançamento para a cobrança das contribuições previdenciárias devidas em decorrência de tais relações, conforme adiante analisado.

Do lançamento. Relação empregatícia.

Sobre as características da relação de emprego, o art. 3º da CLT dispõe o seguinte:

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

De acordo com os ensinamentos de Alice Monteiro de Barros (Curso de Direito do Trabalho, 8. Ed, São Paulo: LTr, 2012, p. 185), o contrato de trabalho é o acordo expresso ou

tácito por meio do qual o empregado se compromete a executar, pessoalmente, em favor do empregador um serviço de natureza não eventual, mediante salário e subordinação jurídica. A mesma autora afirma que a nota típica dos contratos de trabalho é a subordinação jurídica, pois é ele que irá distinguir este tipo de contrato dos demais que lhe são afins.

Nas palavras de Maurício Godinho Delgado (Curso de Direito do Trabalho, 11. ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 295/296), o elemento “subordinação” interpreta-se sob a ótica essencialmente objetiva, devendo considerar que “*a intenção da lei é se referir à ideia de subordinação quando utiliza o verbete dependência na definição celetista de empregado. Para o consistente operador jurídico onde a CLT escreve ... sob a dependência deste deve-se interpretar ‘mediante subordinação’*”.

Assim, com base na legislação, foram estabelecidos quatro requisitos para a constatação da relação de emprego, os quais devem necessariamente estar presentes nos contratos: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.

Presentes esses requisitos, tem-se a existência de uma relação empregatícia com todos os direitos e deveres dela decorrentes.

A solução do ponto central da controvérsia passa obrigatoriamente pela avaliação do conjunto probatório carreado aos autos. O fato de haver contratos firmados com pessoas jurídicas para a prestação de serviços, com notas emitidas por tais PJs, não tem o condão de afastar as obrigações tributárias caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços diretamente pelos sócios das PJs contratadas mediante os elementos caracterizadores de uma relação empregatícia. Isto porque diante da dicção do art. 123 do CTN a responsabilidade tributária não pode ser transferida por convenções particulares, como se vê:

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.

Cumprido ressaltar que a autoridade fiscal analisou, mediante as documentações e informações obtidas, as características dos pagamentos e os detalhes sobre as contratações efetuadas pela RECORRENTE, como segue trecho do relatório fiscal (fl. 52):

(68) Para esse tratamento casuístico, o Relatório Fiscal também foi subdividido em partes, uma para cada trabalhador (PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal). Em cada parte: (a) foram discriminados os instrumentos contratuais analisados; (b) foram mencionadas características das Notas Fiscais verificadas pela fiscalização, que haviam sido solicitadas por amostragem; (c) tratou-se de esclarecimentos prestados pela fiscalizada relativos a situações específicas da contratada pessoa jurídica ou do(s) trabalhador(es) que por meio dela laboraram para a GLOBO em 2015; e (d) fez-se menção de informações obtidas em páginas da internet (muitas vezes do próprio grupo empresarial da GLOBO) acerca da trajetória do profissional em questão.

(69) Cada parte do Relatório Fiscal relativa aos trabalhadores (PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal), portanto, contém a **análise, em concreto, dos pressupostos para a configuração do vínculo empregatício entre a GLOBO e o trabalhador considerado.**

(destaques no original)

Desse conjunto probatório, a fiscalização constatou, com base no princípio da primazia da realidade, que os contratos eram simulados, conforme narrado de forma genérica no item XIII do Relatório Fiscal (fls. 64/88), do qual transcreve-se o seguinte trecho:

(149) Além de todas as considerações que serão feitas individualmente para cada empregado contratado pela GLOBO por intermédio de pessoa jurídica (PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal), é importante mencionar que, no ano de 2015, a necessidade de contratação de atores, atrizes, apresentadores, autores, comentaristas, diretores, jornalistas, locutores etc pela GLOBO era decorrente dos fins normais da empresa, ou seja, não dependia de um acontecimento incerto, fortuito ou casual, mas era ínsita à regular dinâmica do empreendimento empresarial da fiscalizada, que tinha como objetos em seu Contrato Social, dentre outros, a execução de serviços de televisão, a produção de obras audiovisuais e a produção e a realização de espetáculos artísticos. Ou seja, as atividades desenvolvidas por tais profissionais eram não eventuais e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da GLOBO, o que caracteriza a subordinação objetiva.

(...)

(151) No presente caso, os empregados, em sua maioria, eram pessoas de alto poder aquisitivo e com reconhecimento público em razão da atividade que exerciam, condições que não se compatibilizavam com controles excessivamente rígidos por parte da GLOBO. Contudo, essa constatação não afasta a subordinação jurídica, uma vez que, como já mencionado anteriormente, esse pressuposto da relação de emprego tem caráter multidimensional e, portanto, compatível com a natureza dos serviços prestados por tais trabalhadores à fiscalizada no ano de 2015.

(...)

(154) Observou-se no ano de 2015 que havia uma tendência de que os profissionais mais bem remunerados em sua área de atuação fossem contratados por intermédio de pessoas jurídicas.

(155) Além disso, constatou-se que, em 2015, “intervenientes” elencados nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal exerceram atividades idênticas às de empregados constantes na Folha de Pagamento da GLOBO, mas com remuneração superior aos empregados registrados.

(156) Adicionalmente, constatou-se que empregados constantes na Folha de Pagamento de 2015 se subordinaram a profissionais contratados por intermédio de pessoas jurídicas.

(157) Por fim, pode-se ainda destacar que boa parte dos “intervenientes” elencados nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal desenvolveu suas atividades profissionais, quase que integralmente, dentro da fiscalizada, a ponto de os espectadores confundirem suas trajetórias laborais com a história da emissora. Alguns desses “intervenientes”, inclusive, em épocas pretéritas, conforme informações obtidas nas Folhas de Pagamento de 2014 e de 2015 e nas GFIP de 01/1999 a 13/2013, foram empregados registrados na GLOBO, foram desligados e recontratados por intermédio de pessoas jurídicas, como será mais detalhadamente demonstrado no trecho entre os itens (207) a (212) deste Relatório Fiscal.

(158) Por todo o exposto acima, pode-se concluir que a GLOBO, ao optar pela “pejotização” visou à diminuição da carga tributária sobre as remunerações desses profissionais contratados por intermédio de pessoas jurídicas.

(...)

(178) Deve-se destacar que, independentemente de serem empregados da GLOBO ou contratados por intermédio de pessoas jurídicas, para que se realizassem as gravações de novelas, seriados ou de qualquer outra obra audiovisual da fiscalizada, todos os atores/atrizes deveriam, dentre outras atribuições, decorar seus textos, respeitar os horários de gravação e cumprir as recomendações/marcações do(s) diretor(es) da obra. Dessa forma, em 2015, todos os atores/atrizes sem distinção – tanto os constantes na Folha de Pagamento quanto os “intervenientes” de pessoas jurídicas contratadas – eram igualmente subordinados às orientações, recomendações e ordens da GLOBO, que determinava o modo como suas atividades laborais seriam desempenhadas.

(...)

(183) Como será demonstrado nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal, os instrumentos contratuais celebrados entre a GLOBO e os “intervenientes” com a intermediação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços em 2015 padeciam de impessoalidade: havia expressa determinação contratual de que os serviços pactuados seriam prestados pela pessoa física do “interveniente”.

(184) Além disso, no caso dos contratos da GLOBO mencionados nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal, em 2015, não havia definição precisa de quais serviços seriam realizados pelo “interveniente”. Ao contrário, os profissionais eram contratados para executarem os serviços que a contratante determinasse, no momento de sua conveniência, inclusive obrigando-os, por exemplo, genericamente, ao comparecimento em eventos de divulgação das obras e a aparições em programas da emissora dos quais não participavam habitualmente.

(...)

(187) Outra divergência constatada entre os contratos da GLOBO e contratos efetivamente firmados entre pessoas jurídicas é que, no segundo caso, em geral, após a execução dos serviços mensais, a pessoa jurídica contratada encaminha à contratante, junto com a Nota Fiscal, a medição do serviço prestado para que seja providenciado por esta o devido pagamento do serviço. Na medição, são especificadas as diversas atividades executadas ao longo do período, o número de horas empregado em cada atividade, o número de profissionais que executaram as atividades e o valor unitário da hora para cada atividade. Desse modo, quando a contratação é efetivamente entre duas pessoas jurídicas, em geral, os valores mensais são variáveis, dependendo da quantidade e da qualificação e/ou do cargo dos profissionais que desenvolveram as atividades, da natureza dos serviços realizados e do tempo dispendido em sua realização.

(188) No caso da GLOBO, ao contrário, como restará demonstrado, caso a caso, nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal, em 2015, os pagamentos mensais eram fixos, independentemente, inclusive, de o “interveniente” ter efetivamente participado de alguma obra da emissora. Em vários contratos, observou-se que, quando e enquanto os profissionais atuavam em alguma obra da emissora, recebiam, além da remuneração fixa mensal, montantes adicionais pré-estabelecidos ou percentuais sobre a remuneração fixa. Portanto, em 2015, os “intervenientes” tinham assegurada remuneração mensal fixa pelo simples fato de estarem à disposição da GLOBO. Desse fato pode-se depreender que: (a) os empregados registrados e os “intervenientes” recebiam o mesmo tratamento da empregadora ou da contratante; e (b) para a fiscalizada, ter os profissionais “intervenientes” a seu dispor era mais importante do que os serviços propriamente ditos.

(189) Também deve-se mencionar que, corriqueiramente, ouvem-se apresentadores de telejornais da GLOBO, por exemplo, que eram contratados em 2015 por intermédio de pessoas jurídicas, informando que estarão de férias em um período qualquer, sendo substituídos por outros jornalistas. Entretanto, ao longo da presente ação fiscal, não se constatou nos registros contábeis da GLOBO em favor de pessoas jurídicas interpostas

para a contratação desses profissionais a diminuição dos pagamentos em determinados períodos do ano. Ora, **em uma verdadeira relação interempresarial, não havendo prestação dos serviços não haveria também pagamento. Contudo, por se tratar, em realidade, de relação de emprego, tem-se a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, o trabalhador não trabalha, mas recebe remuneração.**

(...)

(194) Além disso, a subordinação jurídica desses profissionais à GLOBO, que, por meio de seus prepostos, realizava acompanhamento contínuo das atividades laborais dos “intervenientes”, era direta e pessoal e não por meio das empresas contratadas das quais eram sócios. O **elevado custo das produções (alegado pela própria GLOBO para limitar o exercício do direito de inédito e de arrependimento em vários contratos celebrados com “intervenientes” para o desenvolvimento de atividade de criação de textos), naturalmente, impossibilitava que, em 2015, cada participante de programas de TV, novelas, minisséries ou de qualquer outra obra determinasse individualmente sua maneira de prestar o serviço.** Do mesmo modo, é impossível vislumbrar autonomia dos “intervenientes” que participavam de programas ao vivo ou dos que preparavam as edições dos telejornais.

(...)

(205) São aspectos que **corroboram o entendimento de que, em 2015, as empresas contratadas existiam apenas formalmente,** objetivando encobrir a prestação de serviços exercida com pessoalidade por seus sócios:

(205.1) A **falta de efetiva prestação de serviços pelas pessoas jurídicas contratadas;**

(205.2) A **ausência de estrutura própria das contratadas** (a prestação de serviços, em geral, ocorria nas instalações da contratante);

(205.3) A **dependência econômica das empresas contratadas em relação à GLOBO;**

(205.4) A **confusão entre a pessoa física do “interveniente” e a pessoa jurídica contratada** (da qual ele era sócio); e

(205.5) A **numeração sequencial das Notas Fiscais, em diversos casos,** demonstrando a dependência econômica do “interveniente” em relação à GLOBO.

(...)

(216) Outro ponto importante é que, **em 2015, constatou-se que a GLOBO disponibilizava aos “intervenientes” e seus dependentes seguro-saúde similar ao que disponibilizava para seus empregados constantes em sua Folha de Pagamento, demonstrando tratamento isonômico** entre os profissionais contratados por meio de pessoas jurídicas interpostas e os empregados constantes na Folha de Pagamento da fiscalizada.

(...)

(225) Deve-se ressaltar, contudo, que, nos casos em que, na presente ação fiscal, foi verificada a existência dos pressupostos da relação de emprego entre “intervenientes” e a GLOBO, **não se objetivou questionar o efetivo funcionamento da pessoa jurídica contratada no período fiscalizado, assim como não se pretendeu a desconsideração de sua personalidade jurídica,** nos termos do artigo 50 do Código Civil.

(...)

(227) A presente ação fiscal, portanto, com base na primazia da realidade, limitou-se a apurar as contribuições devidas sobre a remuneração dos serviços prestados por cada “interveniente”, **sem fazer qualquer juízo de valor acerca da personalidade jurídica da empresa da qual o profissional era sócio.**

(destaques no original)

Desta feita, como verificado pela fiscalização, tem-se uma verdadeira subordinação estrutural dos chamados “intervenientes”, conforme analisado pela autoridade fiscal em cada um dos mais de 190 contratos objeto do lançamento, evidenciando-se a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, conforme detalhado nas PARTES XXII a CCXIII do Relatório Fiscal (fls. 119/939).

A análise destes contratos e constatações feitas pela autoridade fiscal permite compreender que os sócios das PJs contratadas desempenham seu trabalho com base na estrutura organizacional da empresa RECORRENTE, sendo evidente a relação de emprego entre ambos.

Mediante a análise da contabilidade da RECORRENTE, por exemplo, constatou a totalidade dos pagamentos efetuados às empresas contratadas e os dados destas. Munida de tais dados, a autoridade fiscal realizou pesquisa sobre as empresas nos sistemas da Receita Federal e, a partir do cruzamento de diversas informações (como DIRFs, GFIPs, quantidade de empregados, sócios com vínculo empregatício com a RECORRENTE, notas fiscais, etc.), concluiu pela existência de relação de emprego entre os denominados “intervenientes” e a RECORRENTE.

Todas essas informações foram extraídas de diversas fontes, e não unicamente do contrato de prestação de serviços, elaborando a fiscalização prova robusta de que sócios das PJs contratadas agiam conforme o *modus operandi* da RECORRENTE.

Consta no Relatório Fiscal os diversos motivos que ensejaram o lançamento do crédito tributário objeto do presente processo, os quais podemos concluir, em sínteses, com as seguintes constatações:

- Os profissionais contratados pela autuada por meio de pessoas jurídicas exerciam atividades diretamente relacionados às atividades-fim da Globo;
- Os contratos examinados estabelecem a necessidade de que os serviços sejam prestados única e exclusivamente pelos intervenientes sócios (artista, jornalista, apresentador, diretor ou autor);
- Assegurada remuneração mensal fixa pelo simples fato de estarem à disposição da GLOBO (remuneração fixa mensal, montantes adicionais pré-estabelecidos ou percentuais sobre a remuneração fixa) (fl. 74, item 186 a 188)
- Contabilizados valores creditados para cada uma das pessoas jurídicas contratadas em praticamente todas as competências objeto do lançamento, ou seja, consta nos registros contábeis do contribuinte pagamentos formalizados às pessoas jurídicas como retribuição de serviços prestados;

- Produção jornalística e artística como principais atividades-fim da RECORRENTE, sendo essas as atividades essenciais à realização do objetivo societário, com execução de prestações periódicas no GLOBO (não eventualidade/habitualidade);
- Determinação do modo como os serviços devem ser prestados, submetendo-se ao poder de direção e de fiscalização da contratante, e às sanções disciplinares no caso de descumprimento das orientações quanto à forma de execução dos serviços prestados cotidianamente (por exercerem atividades diretamente relacionados ao objeto social da Globo, se submetem contratualmente às suas diretrizes empresariais, e devem, assim, prestar os serviços nos moldes por ela definidos) (ex.: item 194, 197, 365.4.1, 470.4.1, 498.4.3, 545.4.2, etc);
- Em função da natureza dos serviços contratados, a autuada exercia o comando rotineiro dos trabalhos prestados pelos profissionais contratados com a interposição de pessoas jurídicas, fato que retira a independência do profissional contratado para definir como o serviço será prestado;
- Desligamento de empregados regulares e sua recontração como "pessoas jurídicas" e a existência de profissionais, nas mesmas funções, uns empregados formalmente e outros contratados como pessoas jurídicas;
- A inserção do trabalhador na estrutura organizacional e funcional e o dever de tais trabalhadores se submeterem a diretrizes da RECORRENTE, inclusive com a possibilidade de submissão a poder disciplinar.

Ademais, quanto à subordinação, como bem destacou o DRJ de origem, a capacidade intelectual/artística, por si só, não exclui a caracterização da subordinação. Nestes termos, cito ensinamentos de Alice Monteiro de Barros, em seu livro Curso de direito do trabalho, - 8ª ed. São Paulo: LTr, 2012, págs.236/237:

O fato de ser executado um trabalho intelectual não descaracteriza o liame empregatício, desde que presentes os pressupostos fáticos do art. 3º da CLT. Inexiste, portanto, incompatibilidade jurídica e moral entre o exercício dessa modalidade de trabalho e a condição de empregado.

A subordinação que existe no trabalho intelectual é rarefeita e apresenta várias outras características, entre as quais alguns autores incluem a participação integrativa da atividade do prestador no processo produtivo empresarial (subordinação jurídica objetiva). Essa subordinação objetiva, entretanto, não é suficiente para o reconhecimento da relação de emprego, exatamente porque ela poderá ocorrer também no trabalho autônomo. Logo, será necessário, ainda, que essa participação integrativa do trabalhador no processo produtivo implique consequente submissão às diretivas do empregador acerca da prestação de serviços e ao poder disciplinar.

Ora, de acordo com as lições acima, a subordinação fica evidenciada quando o modo de realizar a prestação dos serviços não decorre da autonomia da vontade do empregado, mas sim da orientação proveniente do empregador, que detém o poder de direção sobre a atividade que o empregado desempenhará.

Assim, com base na legislação, encontram-se nitidamente estabelecidos no presente caso os requisitos para a constatação da relação de emprego: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.

Por fim, importante também mencionar ter a autoridade fiscal destacado no início do Relatório Fiscal que a presente fiscalização teve origem a partir de fatos já constatados anteriormente em outra ação, encerrada em abril de 2015 e relativa ao período de 04/2010 a 12/2010. Isto porque, ao analisar DIRF do período ora fiscalizado, a autoridade lançadora “constatou que diversas pessoas jurídicas, objeto da fiscalização relativa a 2010, continuavam, em 2014 e em 2015, a prestar serviços à fiscalizada” (fl. 42).

Conforme informações prestadas pela DRJ de origem, este lançamento relativo ao ano-calendário 2010 foi objeto do processo nº 16682.721028/2015-87. Ao analisar referido processo, o CARF considerou procedente no mérito o lançamento das contribuições sociais devidas pela contratação de segurados empregados por meio de Pessoas Jurídicas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

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

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

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

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

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

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

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

Neste ponto, cito trecho do voto proferido pelo CARF na ocasião, os quais utilizo como razões de decidir por estar em harmonia com o presente caso:

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

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

Pessoalidade

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

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

Não eventualidade

(...)

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

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

Subordinação

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Onerosidade

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

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

Ou seja, o presente caso, relativo a fatos ocorridos no ano-calendário 2015, representa uma manutenção do *modus operandi* detalhado no processo nº 16682.721028/2015-87, para o qual já houve negativa do pleito da RECORRENTE (salienta-se que o caso encontra-se pendente de julgamento de Recurso Especial), assim como em relação ao processo nº 16682.721233/2018-95, o qual tem como objeto fatos ocorridos no ano-calendário 2014 e encontra-se sob relatoria deste mesmo Conselheiro e foi submetido à apreciação desta Colenda Turma Julgadora nesta mesma sessão.

Por tudo exposto, entendo que, ao contrário do que defende a RECORRENTE, a autoridade lançadora demonstrou e fundamentou as suas razões para caracterizar a relação de emprego existente com os sócios/titulares das empresas contratadas, devendo ser mantido o lançamento.

Análise Caso a Caso

Neste tópico, a RECORRENTE reiterou os argumentos da impugnação, não indo de encontro à análise de cada caso realizada pelo julgador de origem. Por tal razão (e por já ter debruçado sobre o tema envolvendo os mesmos “intervenientes” no processo nº 16682.721233/2018-95), adoto como razões de decidir os trechos do acórdão proferido pela DRJ de origem, abaixo colacionado (fls. 12220/12223):

A impugnante, entretanto, apresentou alguns argumentos relativos a contratos específicos, os quais passo a analisar nos itens seguintes.

DA INTERVENIENTE ANA MARIA BRAGA MAFFEI.

Quanto ao contrato mantido com a empresa Âmbor Agência de Eventos e Editora Ltda., da qual é sócia a apresentadora Ana Maria Braga, afirma que a vedação para a concessão e veiculação de entrevistas a outras emissoras não interfere na forma como são prestados os serviços contratados com a impugnante.

Ainda que, isoladamente considerada, a mencionada cláusula não revele uma intervenção na forma de prestação dos serviços contratados, ela revela o desnivelamento entre as partes já anteriormente mencionado nesse voto, que confere à impugnante o direito de estabelecer restrições até mesmo no exercício de atividades outras, não alcançadas pela exclusividade contratual, como, nesse caso, a participação da apresentadora em peças teatrais.

Analisando-se o contrato como um todo, percebe-se que nele estão presentes todas as demais cláusulas padronizadas já mencionadas anteriormente nesse voto: indeterminação dos serviços contratados, uma vez que o objeto do contrato é a prestação de serviços de “apresentação de programas”; o pagamento de remuneração fixa até o quinto dia do mês subsequente; o estabelecimento de uma parcela de remuneração extraordinária, quando, ao alvedrio da contratada, os serviços prestados forem considerados de alto nível de qualidade e excelência; a exclusividade; o estabelecimento de direito de preferência à impugnante; o estabelecimento de uma prioridade para as atividades contratadas com a impugnante, frente a outras atividades profissionais que venham a ser exercidas pela contratada; a obrigação de participar de ações de merchandising; o estabelecimento de uma remuneração mínima decorrente dessas ações de merchandising; o direito da interveniente a seguro saúde bancado pela impugnante; a possibilidade da impugnante substituir a contratada na apresentação dos programas.

Pelas razões acima, entendo que restou demonstrada nos autos a presença da pessoalidade, da onerosidade, da não eventualidade e da subordinação na prestação de serviços da apresentadora Ana Maria Braga, de modo que mostram-se corretos o seu enquadramento como segurada empregada e o conseqüente lançamento das contribuições devidas.

DO INTERVENIENTE FAUSTO CORRÊA SILVA.

No caso do contrato mantido com a BELLARA Produções Artísticas Ltda., da qual é sócio o apresentador Fausto Silva, afirma que a possibilidade de cancelar a exibição da obra em caso de eventos especiais não interfere na forma como são prestados os serviços, nem configura meio de fiscalização ou de imposição de sanção disciplinar.

Mais uma vez, é necessário considerar o contrato como um todo, pois, ainda que se considere que a mencionada cláusula não corresponda a um poder conferido ao empregador para determinar o modo de prestação dos serviços, outras cláusulas contratuais revelam esse poder.

Analisando-se o contrato como um todo, percebe-se que nele estão presentes as demais cláusulas padronizadas já mencionadas anteriormente nesse voto: o pagamento de remuneração fixa até o quinto dia do mês subsequente; o estabelecimento de uma parcela de remuneração extraordinária, quando, ao alvedrio da contratada, os serviços prestados forem considerados de alto nível de qualidade e excelência; a exclusividade; o estabelecimento de direito de preferência à impugnante; o estabelecimento de uma prioridade para as atividades contratadas com a impugnante, frente a outras atividades profissionais que venham a ser exercidas pela contratada; a obrigação de participar de ações de merchandising; o estabelecimento de uma remuneração mínima decorrente

dessas ações de merchandising; o direito da interveniente a seguro saúde bancado pela impugnante.

A impugnante afirma que a previsão de quantia mínima por merchandising e pela participação em comerciais consiste apenas em componente da remuneração acordada nos contratos e que revela a contratação de uma pessoa jurídica com grande poder de negociação, não a contratação de um empregado hipossuficiente. Ainda que não se possa falar em hipossuficiência econômica, em razão dos elevados valores pagos ao mencionado apresentador, o estabelecimento de uma remuneração mínima revela que o apresentador não participa do risco econômico do empreendimento, que é assumido pela impugnante. O estabelecimento de multas milionárias para a hipótese de descumprimento das cláusulas contratuais não implica a assunção de risco econômico, pois esse tem origem em fatores externos aos contratos, e não nas condutas das partes. Assim, numa hipótese em que, por força de uma grave crise econômica sofrida pelo país ou de qualquer outra circunstância alheia à conduta do profissional contratado, houvesse uma significativa redução dos valores envolvidos nas ações de merchandising desenvolvidas no programa, essa redução seria suportada exclusivamente pela impugnante.

No que toca à alegação de que não deve se levar em conta a subordinação estrutural, decorrente da regular inserção dos serviços prestados pelo profissional contratado no curso normal das atividades da autuada, adoto o posicionamento já exposto em trecho anterior desse voto, no qual afirmo inexistir contrariedade entre o posicionamento adotado pela fiscalização e a tese fixada pelo STF a respeito de terceirização. Como afirmado alhures nesse voto, não há que se falar em terceirização na hipótese dos autos, dado que a contratação se deu de modo direto com as pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas.

A emissora não está alugando a sua grade de programação. Ela mantém o controle sobre toda a atividade dos seus apresentadores, diretores, artistas e jornalistas contratados, pois isso implica, em última análise no gerenciamento do seu próprio negócio, cujo desempenho está diretamente atrelado à aceitação pública dos programas exibidos. O apresentador submete-se às diretrizes estabelecidas pela direção de núcleo e pela direção do próprio programa, que são exercidas por prepostos da impugnante. Obviamente, como também já afirmado nesse voto, por se tratar de serviços intelectuais e artísticos, a subordinação tem os seus contornos atenuados, mas nem por isso ela deixa de existir.

Pelas razões acima, entendo que restou demonstrada nos autos a presença da subordinação na prestação de serviços do apresentador Fausto Corrêa Silva, de modo que mostram-se corretos o seu enquadramento como segurado empregado e o conseqüente lançamento das contribuições devidas.

DO INTERVENIENTE JOSÉ EUGÊNIO SOARES.

Quanto ao contrato mantido com a pessoa jurídica da qual é sócio o apresentador Jô Soares, a impugnante afirma que o fato de o apresentador estar inserido na regular dinâmica operacional da impugnante e ter que respeitar diretrizes gerais, tais como a política editorial da emissora, não configura subordinação, uma vez que essa pressupõe o poder de comando e a possibilidade de impor sanções disciplinares. Frisa que o respeito a diretrizes gerais da prestadora de serviços é política cada vez mais comum, aplicável a todos os tipos de contratação.

Valem aqui os mesmos argumentos já expostos na parte do voto em que se avalia a presença da subordinação na generalidade dos contratos firmados pela impugnante, bem como aqueles aduzidos quando da análise dos contratos firmados com as empresas das quais o apresentador Fausto Silva é sócio.

Adicionalmente, no que toca ao contrato do apresentador Jô Soares, o Relatório demonstra que a Globo era a responsável pelo fornecimento de toda a estrutura necessária à realização do programa, o que envolvia a contratação dos profissionais, a disponibilização de passagens e hospedagem para os convidados do programa, a cenografia e os figurinos. Assim, o contrato revela que o apresentador, tal qual os demais artistas contratados pela impugnante, era uma peça da complexa engrenagem necessária para a disponibilização da sua grade de programação. Ainda que seja uma peça importante, do que decorre a elevada remuneração e o poder de influir nas decisões relativas ao programa, isso não exclui a presença da subordinação em diversos aspectos relacionados ao dia a dia da prestação de serviços. Também aqui se pode afirmar que, em função do elevado poder aquisitivo e prestígio junto ao público, a subordinação à contratante tem os seus contornos esmaecidos, mas, nem por isso, deixa de existir.

Assim, entendo ter restado demonstrada a presença da subordinação na prestação de serviços do apresentador José Eugênio Soares.

DOS INTERVENIENTES LUCIANO HUCK E SÉRGIO GROISMAN.

Em relação aos contratos mantidos com as pessoas jurídicas das quais são sócios, respectivamente, os apresentadores Luciano Huck e Sérgio Groisman, argumenta a impugnante que o fato de haver a estipulação de uma quantia mínima a ser por eles recebida a título de merchandising não implica subordinação, sendo apenas uma forma de pactuação da remuneração.

Adoto aqui o mesmo posicionamento já exposto no item desse voto relativo aos contratos mantido com as pessoas jurídicas das quais é sócio o apresentador Fausto Silva, em relação ao qual houve idêntica argumentação. Em síntese, o estabelecimento de uma remuneração mínima revela que os apresentadores não participam do risco econômico do empreendimento, que é integralmente assumido pela impugnante.

O fato de o apresentador Luciano Huck ter a permissão contratual para a participação nas atividades de licenciamento de jogo de tabuleiro denominado "Soletrando", não implica ausência de subordinação. Nada diz sobre a forma de prestação dos seus serviços. Desse fato não é possível deduzir que ele exerça o seu labor de modo autônomo. Assim como os demais apresentadores, as suas atividades encontram-se sob a esfera de controle da autuada, que o exerce por meio das cláusulas contratuais já citadas nesse voto, bem como por meio da inserção do apresentador em uma cadeia de comando administrativo, representada pelos dirigentes de núcleo e pela própria direção do programa.

Considero, portanto, que há nos autos elementos a demonstrar a prestação de serviços subordinados por parte dos apresentadores Luciano Huck e Sérgio Groisman.

DO INTERVENIENTE JOSÉ MAYER.

No que toca ao contrato mantido com a pessoa jurídica da qual é sócio o ator José Mayer, afirma que a divulgação de uma nota oficial no ano de 2017, quando surgiram denúncias de assédio sexual, não caracteriza a existência de uma relação de emprego e nada provaria em relação ao período objeto do lançamento.

Ainda que os eventos ocorridos no ano de 2017 (acusação de assédio sexual, afastamento das atividades e divulgação de nota pela impugnante) não possam ser utilizados como prova do vínculo existente em 2015, período objeto do lançamento, permanecem válidas as observações feitas na generalidade dos contratos firmados com a impugnante acerca da presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, tais como: a indeterminação dos serviços contratados; a possibilidade de substituição do ator em qualquer das obras que ele esteja participando; a remuneração mensal paga até o quinto dia útil do mês seguinte; o oferecimento de seguro saúde; o oferecimento de remuneração adicional por produtividade.

Desse modo, entendo haver nos autos elementos suficientes para comprovar a prestação de serviços subordinados por parte do ator José Mayer.

(Grifo nosso)

Ademais, no presente caso, diferente de outras situações similares, a autoridade fiscal analisou, um a um, cada contrato e a situação específica de cada contratado “interveniente” e em mais de 900 páginas de seu Relatório, demonstrou cabalmente os elementos da relação empregatícia para cada um dos segurados considerados empregados para fins previdenciários. O esforço e empenho da autoridade lançadora, afasta completamente a alegação de que não houve a pesquisa da prestação de cada um dos serviços e para cada segurado empregado.

Portanto, avaliando o contrato de cada caso como um todo e não apenas cláusulas em separado, como pleiteia a RECORRENTE, percebe-se que os contratos dos chamados “intervenientes” têm grande semelhança, apresentando a configuração de subordinação para efeito de uma relação de emprego, bem como a presença dos elementos da relação empregatícia para cada um dos segurados considerados empregados para fins previdenciários.

Dessa forma, mantenho o entendimento da DRJ.

Cessão de mão de obra.

Alega a RECORRENTE que, mesmo admitindo-se que os serviços em causa tivessem sido efetivamente prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, então, do ponto de vista previdenciário, os contratos de prestação de serviços deveriam ser tratados como contrato de cessão de mão-de-obra e não como contrato de trabalho.

Neste ponto, reiterou que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho em relação à atividade-fim da pessoa jurídica contratante, independentemente das mudanças promovidas pela Lei nº 13.467/17, conforme decidiu o STF.

Ocorre que, no presente caso, que a RECORRENTE almejou formalizar os contratos de prestação de serviços, e não de cessão de mão-de-obra, como defende. Neste ponto, a autoridade fiscal constatou a existência dos elementos de uma relação de emprego nos referidos contratos, sendo os sócios das empresas prestadoras de serviço, na verdade, segurados empregados da tomadora de serviço, por se tratar de serviço prestado por pessoa física, com caráter de pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação, nos termos do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91 c/c arts. 2º e 3º da CLT.

Conforme demonstrado nos tópicos anteriores, a RECORRENTE pretendeu contratar serviços de natureza contínua, pessoal e subordinada, e não mediante a mera cessão de mão-de-obra.

Assim sendo, não merece razão a RECORRENTE.

Da Não Exigência das Contribuições Sobre a Totalidade dos Valores Pagos Às Pessoas Jurídicas Contratadas

Alega a RECORRENTE que, mesmo com o entendimento de que houve vínculo de emprego entre os sócios das pessoas jurídicas contratadas e a RECORRENTE as contribuições lançadas não poderiam incidir sobre a totalidade dos valores pagos pela autuada às pessoas jurídicas, tendo em vista que os contratos previam expressamente que a respectiva remuneração seria devida às pessoas jurídicas contratadas pela prestação de serviços e pela cessão dos direitos autorais, e que a legislação é expressa no sentido de que não incidem contribuições sobre os valores pagos a título de direitos autorais, conforme a alínea “v” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

A autoridade fiscal analisou, individualmente, os instrumentos contratuais dos trabalhadores para os quais configuraram-se os pressupostos da relação de emprego, de modo a que restassem demonstrados o fato gerador e o valor da remuneração destinados a tais “intervenientes”, que serviu de base de cálculo para a apuração de contribuição previdenciária (GILRAT) e das destinadas a Outras Entidades e Fundos.

Apesar dos contratos preverem cláusula de pagamento por cessão dos direitos autorais, os mesmos não discriminam quais seriam esses valores, o que não permite evidenciar a quantia supostamente paga a tal título. Ou seja, além de não haver provas da efetiva remuneração por direitos autorais, não há qualquer indicação de qual seria esse valor.

Ademais, a RECORRENTE também não fez prova de que, de fato, houve pagamentos pela cessão de direitos autorais, sendo certo que cabe à RECORRENTE apresentar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme dispõe o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo, nada foi acostado aos autos com a finalidade de modificar a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal no lançamento.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005

A RECORRENTE pleiteia a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria determinado que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços personalíssimos sejam tratadas como tais pelo fisco. É a redação do 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.

Em primeiro plano, entendo que o dispositivo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem o condão de afastar a atuação das autoridades fiscais quando comprove a ocorrência da relação de emprego no bojo de contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Sobre o tema, colaciono entendimento da CSRF:

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

(...)

(acórdão nº 9202-004.641; sessão de 25/11/2016; Relator: ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA)

Peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pela Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no acórdão acima:

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:

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

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. (...)

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

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

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avença entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

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

Como já exposto em tópico específico deste voto, a autoridade fiscal tem competência para efetuar o lançamento de tributos quando constatar que, na realidade, os sócios das PJs contratadas de fato trabalham para a empresa contratante como empregados desta. Ou seja, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não pode ser utilizado para acobertar situações em que, de fato, há a existência do vínculo empregatício entre a contratada e a contratante.

A RECORRENTE alegou, também, que o STF, no julgamento da ADC 66/DF, realizado em 21/12/2020, assentou a compatibilidade do dispositivo em tela com o ordenamento constitucional.

Contudo, o reconhecimento da constitucionalidade de tal dispositivo, pelo STF, não significa dizer que toda e qualquer contratação de PJ para a prestação de serviços intelectuais não estará sujeita às normas previdenciárias. Isto porque, como já exposto, constatada a realização de atos dissimulados para encobrir uma relação empregatícia, é possível a cobrança de tributos incidentes sobre tal relação.

Em outras palavras, a forma de contratação com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 permanece válida. Contudo, caso seja verificada a utilização da referida forma de contratação para encobrir o que, na verdade, é uma relação empregatícia, a autoridade fiscal tem competência para desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

A autorização legal prevista pelo do art. 129 da Lei nº 11.196/05 pode ser invocada, desde que não se constate vícios como os da simulação e fraude tributárias. Sendo assim, não prospera o entendimento da RECORRENTE, no sentido de ser evidente que o regime fiscal e previdenciário previsto no citado art. 129 não pode afastado pela constatação da existência dos elementos da relação de emprego, mas tão-somente nas hipóteses e pela forma do art. 50 do CC/02.

No presente caso, como visto neste julgamento, restou comprovado a ocorrência da relação de emprego no bojo de contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Com essas considerações, entendo que não devem prosperar as alegações da RECORRENTE acerca da aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao presente caso, haja vista a comprovação, pela autoridade fiscal, da ocorrência da relação de emprego.

Reenquadramento. GILRAT.

Como exposto, a autoridade fiscal efetuou o reenquadramento do CNAE Fiscal em relação aos estabelecimentos 27.865.757/0001-02 e 27.865.757/0025-71, alterando a alíquota GILRAT de 2% e 1%, respectivamente, para 3% em ambos os estabelecimentos.

Alega a RECORRENTE que (fl. 12332):

9.2. Isso porque a AUTORIDADE não motivou devidamente o Lançamento, na medida em que não esclareceu porquê concluiu que cargos com determinadas Classificações Brasileira de Ocupação (CB0s) deveriam ser, no seu entender, necessariamente atrelados às atividades de televisão aberta (Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE nº 6021-7/00).

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

Da mesma forma, sabe-se que o GILRAT é calculado mensalmente pela atividade econômica preponderante desenvolvida em cada um dos estabelecimento da empresa regularmente inscrito no CNPJ, utilizando nesses cálculos os empregados que desenvolviam as chamadas atividades-meio.

A autoridade lançadora demonstrou de forma bastante clara as razões pelas quais entendeu pela reclassificação do CNAE dos citados estabelecimentos e a forma através da qual apurou o correto CNAE e, conseqüentemente, a respectiva alíquota GILRAT (fls. 94/97):

(251) De acordo com as GFIP dos estabelecimentos discriminados na Tabela 2 do item (10) deste Relatório Fiscal, para todo o ano de 2015, a GLOBO informou os GIL-RAT da seguinte forma:

Tabela 11 – Informações relativas a GIL-RAT e FAP, constantes das GFIP da GLOBO em 2015

CNPJ/CEI do Estabelecimento	Alíquota GIL-RAT	FAP	Alíquota GIL-RAT ajustada
27.865.757/0001-02	2%	1,5100	3,0200
27.865.757/0023-00	3%	1,5100	4,5300
27.865.757/0025-71	1%	1,0400 e 1,5100	1,0400 e 1,5100
27.865.757/0027-33	1%	1,5100	1,5100

(252) Contudo, de acordo com as informações verificadas na Folha de Pagamento da GLOBO, apresentada a esta fiscalização em 28/01/2019, conforme mencionado no item

(24.1) deste Relatório Fiscal, as alíquotas GIIL-RAT acima discriminadas não estavam corretas nos estabelecimentos 27.865.757/0001-02 e 27.865.757/0025-71. Conforme já mencionado no item (241) deste Relatório Fiscal, o GIIL-RAT das empresas com CNAE Fiscal 6021-7/00 (Atividades de televisão aberta), como era o caso da GLOBO em 2015, seria de 3,00%. Por essa razão, foram totalizados os quantitativos de empregados com Classificação Brasileira de Ocupações – CBO relativo ao CNAE Fiscal 6021- 7/00, constantes da Folha de Pagamento da fiscalizada, por estabelecimento e mês. Na sequência, verificou-se o percentual desses empregados em relação à totalidade de empregados em cada estabelecimento e mês.

(253) A planilha “Percentual de CBO relativos a TV aberta por estabelecimento/mês” [fls. 2612/2621], anexa ao presente Relatório Fiscal, discrimina, ao longo de todo o ano de 2015, os quantitativos de empregados em CBO relacionados às atividades de TV aberta para os estabelecimentos elencados na Tabela 2 do item (10) deste Relatório Fiscal. Para cada estabelecimento presente na Tabela 2 do item (10) deste Relatório Fiscal, encontram-se abaixo, na Tabela 12 – Resumo de cálculo de percentuais de CBO relacionados a atividades de TV aberta, de modo sintético:

- os totais de empregados constantes na Folha de Pagamento de 2015 apresentada pela fiscalizada (A);
- os totais de empregados ocupantes de cargos ligados às atividades de TV aberta, conforme Folha de Pagamento de 2015 apresentada pela fiscalizada (B);
- os percentuais de (B) em relação a (A), ao longo do ano de 2015 (C);
- os totais mensais de “intervenientes” relacionados a atividades de TV aberta para os quais restaram configurados os pressupostos da relação de emprego nas PARTES XXII a CCXIII deste Relatório Fiscal (D). Essa totalização provém da planilha “Intervenientes’ considerados no cálculo da Ativ. Preponderante”, anexa ao presente Relatório Fiscal;
- os totais gerais, ao longo do ano de 2015, considerando-se a Folha de Pagamento e os “intervenientes”, uma vez que estes devem ser adicionados tanto ao numerador (B) quanto ao denominador (A) para o cálculo do percentual de empregados ligados a atividades de TV aberta em relação à totalidade dos empregados: $(E) = (A) + (D)$ e $(F) = (B) + (D)$; e
- os percentuais de (F) em relação a (E), ao longo do ano de 2015 (G).

(...)

(254) Observa-se na Tabela 12 deste Relatório Fiscal que, **independentemente da inclusão ou não dos “intervenientes” nos cálculos, os estabelecimentos 27.865.757/0001-02 e 27.865.757/0025-71 tiveram, em todos os meses de 2015, mais de 50% (cinquenta por cento) de empregados ocupantes de cargos com CBO relacionados a atividades de TV aberta.**

(255) Dessa forma, na apuração da contribuição previdenciária (**GIIL-RAT**), decorrente da configuração dos pressupostos do vínculo empregatício dos “intervenientes” com a GLOBO, no caso dos **estabelecimentos 27.865.757/0001-02 e 27.865.757/0025-71**, utilizou-se a **alíquota de 3% (três por cento)**, ajustada pelo FAP de **1,5076**, perfazendo um **GIIL-RAT ajustado para tais estabelecimentos igual a 4,5228%**, conforme resumido na Tabela 13 deste Relatório Fiscal.

(destaques no original)

Tal trecho conclusivo do relatório fiscal, explica que foram analisadas a folha de pagamento da RECORRENTE, totalizados os quantitativos de empregados e o percentual desses

empregados em relação à totalidade de empregados em cada estabelecimento e mês, bem como destrinchados em planilhas anexas (fls. 2612/2621).

Nas citadas planilhas anexas ao relatório fiscal, consta, mês a mês e estabelecimento por estabelecimento, o quantitativo de ocupantes de todos os cargos do estabelecimento, com o respectivo código da Classificação Brasileira de Ocupações. Além disso, consta também o demonstrativo de quais os cargos que foram considerados como vinculados à atividade de TV aberta.

Dentre as atividades classificadas como Ocupantes dos Cargos de TV Aberta estão: Diretor de redação, editor, jornalista, autor-roteirista, ator, repórter de mídias audiovisuais, Técnico em operação de equipamentos de produção para televisão e produtoras de vídeo, etc.

A RECORRENTE argumenta que a autoridade fiscal não esclareceu o porquê concluiu que os citados cargos deveriam ser atrelados às atividades de televisão aberta (item “i” transcrito no início deste tópico). No entendimento da autuada, muitos dos CBOs considerados pela fiscalização como ligados às atividades de TV aberta podem estar ligados a outras atividades, como aquelas inicialmente informadas pela RECORRENTE, quais sejam:

(i) de edição de jornais (CNAE 5812-3/00) para o estabelecimento nº 0001-02, cuja alíquota GILRAT era de 2%; e

(ii) de artistas plásticos, jornalistas independentes e escritores (CNAE 9002-7/01) para o estabelecimento nº 0025-71, cuja alíquota GILRAT era de 1%.

Contudo, entendo não merecer prosperar o inconformismo da RECORRENTE, pois os cargos citados estão, sim, vinculados à atividade de TV aberta, que é aquela reconhecidamente exercida pela RECORRENTE. São profissionais que exercem suas atividades para a apresentação de telejornais, telenovelas, etc. todos voltados para a veiculação através de TV aberta, e não mediante mídia impressa, por exemplo.

Nestes termos, o relatório fiscal e demais documentos e planilhas apresentam todas as informações e embasamentos necessários ao lançamento. Assim, caso entendesse que algum profissional não estaria corretamente enquadrado, a RECORRENTE deveria comprovar tal fato como, por exemplo, apontar quais, dentre os mais de 30 jornalistas atrelados ao estabelecimento 0001-02 ao longo do ano de 2015 (fl. 2614), não se encontravam vinculados à atividade de TV aberta. Isto porque, como já exposto, cabe à RECORRENTE apresentar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme dispõe o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC.

Portanto, a alegação genérica da autuada, de que não houve especificidade na questão do enquadramento dos vinculados à atividade de TV aberta, não merece prosperar, pois a mesma sequer indica quais os segurados empregados não se enquadrariam nessa atividade, enquanto no relatório fiscal o enquadramento se encontra devidamente fundamentado, como disposto no presente tópico.

Por fim, verifica-se que a RECORRENTE acosta aos autos laudo (DOC.05 de sua impugnação – fls. 12120/12173) com a finalidade de respaldar o seu autoenquadramento no CNAE 5812-3/00 (edição de jornais) para o estabelecimento 0001-02. Contudo, como bem

observado pela DRJ de origem, o referido laudo não é contemporâneo aos fatos objeto deste processo, pois foi elaborado em 2011. Cito trecho da decisão recorrida (fl. 12227):

A impugnante baseia a sua argumentação em um laudo emitido pela Prime Safety Engenharia e Medicina do Trabalho. Esse laudo, entretanto, foi elaborado em janeiro de 2011, quatro anos antes do período objeto do lançamento. As análises nele efetuadas, no que toca ao quantitativo de trabalhadores alocados em cada uma das atividades, encontram-se completamente desatualizadas. Apenas para exemplificar a desatualização, consta no laudo que o estabelecimento de CNPJ nº 27.865.757/0001-02 possuía 1.273 empregados. Contudo, de acordo com as informações prestadas em GFIP, o referido estabelecimento contava, em janeiro de 2015, com 2.720 trabalhadores. Ou seja, o quantitativo de trabalhadores a serviço da empresa mais do que dobrou entre a elaboração do laudo e o período objeto do lançamento. O estabelecimento de CNPJ nº 27.685.757/0025-71 sequer é citado no laudo.

Portanto, referido laudo não reflete a realidade do quadro de pessoal da empresa no período objeto do lançamento.

Dessa forma, o enquadramento questionado pela RECORRENTE encontra-se fundamentado e esclarecido.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Inconstitucionalidade da Contribuições ao INCRA

A RECORRENTE defende ser inconstitucional a cobrança da contribuição ao INCRA. Argumenta que o STF já reconheceu a repercussão geral do tema.

Contudo, cumpre esclarecer que não compete ao CARF reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula nº 2 do CARF, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Como cediço, as súmulas editadas pelo CARF são de observância obrigatória por todos os membros deste tribunal, nos termos do art. 72 do anexo III do Regimento Interno do CARF, adiante transcrito:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pelo RECORRENTE.

Apenas a título argumentativo, importante esclarecer que o STF tem posicionamento (recentemente transitado em julgado, o que ocorreu em 18/02/2022), proferido em sede de repercussão geral, no sentido de ser constitucional a cobrança da contribuição ao INCRA, conforme a seguinte tese fixada quando do julgamento do RE 630898 (tema nº 495):

Tema nº 495: É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.

Sendo assim, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

Da Multa Qualificada. Alegação de Ausência de Dolo, Fraude ou Sonegação.

A RECORRENTE alega, em síntese, não restar caracterizados indícios ou documentos comprovantes do dolo, da fraude, ou da simulação para qualificação da multa de ofício. Afirma que *“nunca teve a intenção, muito menos o dolo, de impedir o conhecimento, pela AUTORIDADE, de supostos fatos geradores das CONTRIBUIÇÕES”* e que nunca escondeu das autoridades quaisquer informações ou documentos acerca dos fatos (fl. 12351).

Ademais, a RECORRENTE pleiteia o efeito confiscatório da multa aplicada no percentual de 150%. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária

De início, quanto a este último ponto, como já exposto, o CARF não é competente para reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula nº 2 do CARF.

Ora, a previsão legal para a aplicação da multa existe, seja no percentual de 75%, seja no percentual de 150%. Sendo assim, não pode o auditor fiscal deixar de aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do já citado art. 142, parágrafo único, do CTN.

Portanto, é legal a multa aplicada.

Resta verificar as questões envolvendo a qualificação da penalidade.

No presente caso, em decorrência da falta de pagamento e de declaração das contribuições apuradas nesta ação fiscal, aplicou-se a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), duplicada em face da configuração de hipótese de sonegação, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, perfazendo o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), com base na legislação a seguir:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

(243) Prescrevem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (publicada no D.O. (Supl.) de 30 de novembro de 1964):

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A autoridade fiscal pontuou os diversos fatos que culminaram no entendimento de que a RECORRENTE e seus contratados “*de maneira livre e consciente, utilizando-se da prática de ‘pejotização’, objetivaram impedir o conhecimento pela autoridade tributária de fatos geradores em época própria*” (fl. 100).

A RECORRENTE, por sua vez, afirma que não há justificativa para se aplicar a multa qualificada pois o dolo não ficou comprovado. Houve, na verdade, uma dúvida razoável e a adoção de um modelo de negócio que entende estar em consonância com a lei, por divergência interpretativa.

De acordo com a fiscalização, a multa foi majorada em razão da existência de sonegação, situação prevista na Lei nº 4.502/64 que autoriza a qualificação da infração.

A autoridade fiscal constatou a ocorrência de sonegação (artigo 71 da Lei nº 4.502/64), na medida em que a RECORRENTE não declarou em GFIP (nem registrou devidamente em sua contabilidade) os valores dos serviços pagos às empresas consideradas interpostas, recorrendo-se a estratégias e subterfúgios com vistas a não possibilitar o conhecimento da situação de fato por parte da autoridade fazendária, ocultando e/ou impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Ou seja, a ilicitude consistiu em dar a aparência de que houve a atuação de pessoas jurídicas, quando, na verdade, houve a contratação das pessoas físicas mediante relação empregatícia.

Resta verificar a ocorrência do dolo.

Afirma a autoridade fiscal que o dolo estaria presente na medida em que a intenção de sonegar ocorreu pela utilização de contratos com aparência de negócio realizado entre duas pessoas jurídicas como forma de mascarar a relação de emprego efetivamente firmada. Assim, se utilizou desta prática, de maneira livre e consciente, objetivando impedir o conhecimento pela autoridade tributária de fatos geradores em época própria.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso dos autos, entendo que o requisito foi perfeitamente cumprido pela fiscalização.

A fiscalização expõe ao longo de todo Relatório Fiscal um completo e minucioso trabalho a fim de demonstrar que o RECORRENTE se utilizava de interpostas pessoas jurídicas para fazer pagamentos direcionados a pessoas físicas. Ao praticar tal conduta, restou demonstrado que a RECORRENTE buscou simular o pagamento a pessoas jurídicas enquanto, na realidade, os valores eram pagos às pessoas físicas, agindo com dolo nesta prática, pois visou encobrir os fatos da forma como ocorreram.

Ao agir da forma acima descrita, o contribuinte praticou a sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois evitou que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, já que o uso de elementos intrínsecos à contratação de PJs. (notas fiscais e de contratos firmados) deram ares de licitude ao negócio enquanto, na realidade, não foi comprovada a prática de qualquer prestação de serviço por parte das empresas tidas como parceiras, mas sim por seus respectivos sócios, mediante relação de emprego.

Como pontuado no Relatório Fiscal, constata-se que o dolo da RECORRENTE foi averiguado na medida em que a utilização de pessoas jurídicas interpostas teve intuito em ocultar a ocorrência do fato gerador em relação aos pagamentos efetuados, posto que os mesmos pertenciam, na realidade, aos seus sócios pessoas físicas.

Reforça ainda este ponto, acerca da existência do dolo, o fato de que esta conduta praticada pela RECORRENTE já vinha sendo objeto de questionamentos por parte do Fisco. Como já exposto, a autoridade fiscal destaca no início do Relatório Fiscal que a presente fiscalização teve origem a partir de fatos já constatados anteriormente em outra ação, encerrada em abril de 2015 e relativa ao período de 04/2010 a 12/2010. Isto porque, ao analisar DIRF do período ora fiscalizado, a autoridade lançadora “*constatou que diversas pessoas jurídicas, objeto da fiscalização relativa a 2010, continuavam, em 2014 e em 2015, a prestar serviços à fiscalizada*” (fl. 42).

Ou seja, mesmo diante de uma fiscalização ocorrida cinco anos antes do presente lançamento, a RECORRENTE permaneceu com a adoção da mesma prática de contratação e remuneração.

Sobre o tema, adoto como razões de decidir o seguinte trecho do acórdão proferido pela DRJ de origem:

Como dito acima, o elemento subjetivo da conduta se exterioriza a partir da prática de atos que demonstram a consciência e a vontade do agente ao praticar a conduta ilícita. Nesse sentido, entendo que fatos narrados nos autos compõem um conjunto probatório hábil a fundamentar a conclusão de que os representantes da impugnante agiram de modo consciente ao dar a aparência de que havia pagamentos a pessoas jurídicas, quando, na verdade, tais pagamentos se referiam à remuneração por serviços subordinados prestados diretamente pelos sócios das pessoas jurídicas aparentemente contratadas.

Os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas se encontram escriturados na contabilidade da impugnante. As informações requeridas pela fiscalização foram prestadas. Nada disso, contudo, afasta a ocorrência de simulação e a tentativa de ocultação dos fatos geradores. Aliás, pelo contrário, a simulação exige, para que venha a produzir os efeitos esperados pelos agentes, que o negócio aparente (no caso, a contratação das pessoas jurídicas) seja de conhecimento público. Somente assim, ele cumprirá a sua função de escamotear ou encobrir o negócio real, a contratação das pessoas físicas.

Desta forma, em razão da documentação acostada nos autos, entendo que restou comprovada a existência de práticas que autorizam a qualificação da penalidade.

Assim, também por esse motivo, entendo que o dolo da RECORRENTE restou constatado em razão da prática da conduta reiterada de procedimento sabidamente não admitido.

Portanto, mantenho a decisão as DRJ.

Do Limite da Base de Cálculo das Contribuições Destinadas a Terceiros

Alega a RECORRENTE que autoridade fiscal não observou que as bases de cálculo das contribuições destinadas a Terceiros estão sujeitas ao limite máximo de 20 (vinte) vezes o salário mínimo vigente no País, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81, que dispõe o seguinte:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Em suas razões, entendeu que o parágrafo único não foi revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, mas apenas o seu *caput* o foi:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

Defende, assim, que “o referido art. 30 do DL nº 2.318/86 apenas afastou a aplicação do limite previsto no art. 4º da Lei nº 6.950/81 tão-somente para fins da contribuição da empresa para a previdência social, não o tendo feito para fins do recolhimento das contribuições destinadas a Terceiros” (fl. 12341).

Com todo respeito aos lógicos argumentos da RECORRENTE, mantenho o entendimento da DRJ de origem, pois entendo que não mais existe a previsão legal para limitar a base de cálculo das contribuições a Terceiros, conforme defendido pela contribuinte. Explica-se

Até a edição do Decreto-lei nº 1.861/81, a contribuição da empresa para a previdência social incidia até o teto de 20 (vinte) salários-mínimos e as contribuições para terceiros estava limitada ao teto de 10 (dez) salários-mínimos, ou ao valor de referência, em ambos os casos. Foi a já citada Lei nº 6.950/81 que equiparou os limites para as bases de cálculo das contribuições devidas para a previdência social e para terceiros em 20 (vinte) salários-mínimos.

Posteriormente, foi editado o Decreto-lei nº 2.318/86, que, através de seu art. 1º, revogou o teto limite a que se referiam os arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861/81, bem como a disposição contida no seu art. 3º. O mesmo Decreto-lei nº 2.318/86 afastou, através de seu art. 3º, já citado limite de 20 vezes o salário mínimo em relação às contribuições previdenciárias imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950/81.

Ou seja, por força da unificação do limite de incidência do salário-de-contribuição é que o Decreto-lei nº 2.318/86 dedicou dois dispositivos do seu texto a fim de não deixar dúvidas quanto aos alcances da revogação levada a efeito. Assim, um dispositivo foi dirigido às contribuições devidas a terceiros e outro destinado às contribuições devidas à previdência social.

Assim, o art. 1º do Decreto-lei nº 2.318/86 foi expresso no sentido de que:

Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

Referidos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861/81 possuíam a seguinte redação:

Art. 1º As contribuições compulsórias dos empregadores calculadas sobre a folha de pagamento e recolhidas pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC passarão a incidir até o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.867, de 1981) (Revogado pelo Decreto-lei nº 2.318, de 1986)

Art. 2º Será automaticamente transferido a cada uma das entidades de que trata o artigo 1º, como receita própria, o montante correspondente ao resultado da aplicação da respectiva alíquota sobre o salário-de-contribuição até 10 (dez) vezes o maior valor de referência (MVR), admitidos repasses de maior valor mediante decreto, com base em proposta conjunta do Ministro do Trabalho, do Ministro da Previdência e Assistência Social e do Ministro Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.867, de 1981) (Revogado pelo Decreto-lei nº 2.318, de 1986)

Por sua vez, de modo a revogar expressamente o teto do salário-de-contribuição destinado ao recolhimento de contribuições previdenciárias e das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, o art. 3º do Decreto-lei nº 2.318/86 dispôs que:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

Assim, em virtude das revogações levadas a efeito pelo Decreto-lei nº 2.318/86, tanto o cálculo das contribuições previdenciárias como o daquelas destinadas a terceiros passou a tomar por base o montante total da folha de salários.

Mediante a interpretação sistemática dos artigos 1º e 3º, do Decreto-lei 2.318/86 resta evidente que a intenção do legislador foi a de extinguir qualquer limite da base de cálculo para a contribuição da empresa, como também para as contribuições destinadas a Terceiros.

Também não merece prosperar a tese da RECORRENTE de que houve apenas a revogação do *caput* do art. 4º da Lei nº 6.950/81, permanecendo em vigor o seu parágrafo único. Como exposto, o art. 1º do Decreto-lei nº 2.318/86 expressamente revogou o teto limite das contribuições destinadas a Terceiros, estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.861/81. Já em relação às contribuições previdenciárias das empresas, a revogação do limite ficou estampada no art. 3º do Decreto-lei nº 2.318/86, o qual foi claro ao afastar o limite de vinte vezes o salário mínimo imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950/81.

Desta forma, entendo que ocorreu a revogação tácita da regra do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981, por força de incompatibilidade sistemática, lógica e teleológica, na medida em que o Decreto-lei nº 2.318/86 regulou inteiramente o assunto, fixando novas base normativas que revogaram a regra do limite/teto contributivo.

A regra de hermenêutica contida no art. 10 da Lei Complementar nº 95/98 é clara ao estabelecer que a unidade básica articular de uma lei é o seu artigo, razão pela qual não se pode falar na manutenção do parágrafo único após a revogação do *caput*:

Art. 10. Os textos legais serão articulados com observância dos seguintes princípios:

I - a unidade básica de articulação será o artigo, indicado pela abreviatura "Art.", seguida de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste;

II - os artigos desdobrar-se-ão em parágrafos ou em incisos; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens;

Portanto, como bem dispõe o julgador de origem, não pode existir em nosso ordenamento a figura do parágrafo sem o artigo correspondente, tal qual defende o contribuinte.

O artigo 4º, da Lei 6.950/81 limitava o máximo da base de contribuição previdenciária em 20 salários-mínimos. Portanto, uma vez tornado sem efeito este dispositivo, qualquer vinculação a essa previsão resta prejudicada.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Das Multas Isoladas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias

Conforme exposto, a autoridade fiscal também lavrou multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, conforme detalhado às fls. 940/946:

- CFL 30, em razão de a fiscalizada ter deixado de registrar corretamente todos os segurados empregados a seu serviço e o correto total de suas remunerações integrais em folha de pagamento (multa: R\$ 2.519,31).
- CFL 34, pois, de igual forma, a fiscalizada deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições devidas, assim como as contribuições a cargo dos segurados que deveria ter sido descontada. Ademais, a contabilização sumarizada de pagamentos em contas de despesa, realizada pela RECORRENTE, dificultou o reconhecimento pela fiscalização da base de cálculo das contribuições previdenciárias (multa: R\$ 25.192,89).
- CFL 35, em razão de a RECORRENTE ter deixado de apresentar à RFB todos os instrumentos contratuais regularmente solicitados (multa: R\$ 25.192,89).
- CFL 59, por ter deixado a fiscalizada de reter a contribuição previdenciária a cargo dos “intervenientes” para os quais restou demonstrada a existência de vínculo empregatício (multa: R\$ 2.519,31).

Quanto às multas CFL 30, 34 e 59, afirma a RECORRENTE, em síntese, que todas devem ser canceladas por força do princípio da consunção, pois admitindo-se como correto

o lançamento das obrigações principais, a autoridade fiscal já exigiu a multa de ofício sobre as contribuições que deixaram de ser recolhidas.

Argumentou que as citadas “*obrigações acessórias supostamente descumpridas pela RECORRENTE são reflexas do auto de infração de obrigação principal e configurariam infrações simultâneas decorrentes da mesma conduta*” (fl. 12356). Desta feita, entende que a penalidade pela acusação mais grave (descumprimento de obrigação principal) absorve as penalidades de menor gravidade (descumprimento de obrigações acessórias reflexas), porquanto interligadas.

Neste ponto, entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

A discussão envolvendo a aplicação do princípio da consunção para afastamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias (em alguns casos singulares) não é estranha nesta Turma, tendo sido inclusive objeto de debate instaurado pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Isto porque, com a edição da MP 449/2008, o lançamento das contribuições previdenciárias passaram a se sujeitar à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, incidente sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento. Neste sentido, ao realizar atos considerados como meros reflexos do descumprimento da obrigação principal, o contribuinte não pode ser penalizado por tal atitude caso tenha ocorrido o devido lançamento para a cobrança das respectivas obrigações principais.

Isto porque o contribuinte deixou de cumprir as obrigações acessórias (reter a contribuição do segurado, incluir em folha de pagamento e lançar em títulos próprios da contabilidade) justamente por acreditar que a verba não era base de cálculo das contribuições previdenciárias. Tanto que, no lançamento de ofício da obrigação principal, lhe é aplicada a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, a qual já engloba todas as penalidades decorrentes da falta de recolhimento.

Neste ponto, adoto como fundamentação do voto as razões de decidir expostas pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, quando do julgamento do processo nº 10580.733398/2011-03:

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar. O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem

penalidade expressamente prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, consequentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é inconteste o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

Portanto, entendo que devem ser afastados os lançamentos das multas CFL 30, 34 e 59.

Esclareça-se que se reconhece a existência e a legalidade de tais multas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Contudo, após a MP 449/2008, acredito que a

aplicação das mesmas deve ocorrer em casos específicos, como de forma isolada ou em relação a valores que não foram objeto de lançamento de obrigações principais.

Por outro lado, quanto à multa CFL 35, entendo pela sua manutenção.

Referida multa foi lavrada em razão da RECORRENTE ter deixado de prestar à RFB informações cadastrais, contábeis e financeiras de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, pois deixou de apresentar à fiscalização a totalidade dos Contratos de Prestação de Serviço firmados com as pessoas jurídicas interpostas, detalhados às fls. 943/945.

A RECORRENTE argumenta que manteve postura colaborativa e que não seria razoável a imposição da penalidade ante a parcela volumosa e expressiva de documentos apresentados, na medida que deixou apenas de apresentar alguns pouquíssimos instrumentos os quais não foram localizados (fl. 12358).

Contudo, o fato da RECORRENTE ter demais informações cadastrais, financeiras e contábeis solicitadas e esclarecido demais questionamentos feitos pela fiscalização, não muda o fato de ter deixado de apresentar instrumentos contratuais requeridos pela RFB, ora fato gerador da multa acessória em questão.

Esclareça-se que o Relatório Fiscal discrimina precisamente quais os documentos deixaram de ser apresentados à fiscalização pela impugnante. Assim, comprovada a prática da infração, não importa se foram muitos ou poucos os documentos não apresentados, a aplicação da penalidade se impõe. Salienta-se que a multa estipulada para tal infração possui valor fixo, ou seja, independe da quantidade de documentos que não tenham sido apresentados.

Portanto, deve se mantido o lançamento da multa CFL 35.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, apenas para cancelar o lançamento das multas CFLs 30, 34 e 59.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim