



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720763/2020-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.446 – 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: 01/01/2016 a 31/12/2016

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, que deu provimento parcial.

(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/06 de fls. 7119/7184, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à GILRAT e as devidas a Terceiros,, conforme descrito nos AI's nº de fls. 02/12 e 13/29, lavrados em 11/11/2020, referentes ao período de 01/2016 a 12/2016, com ciência da RECORRENTE em 27/11/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 6862/6863).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor total histórico de R\$ 108.286.973,46, já inclusos juros (até a lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 32/825), 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, sendo tal fato sistematicamente constatado e apurado em fiscalizações anteriores:

3 A presente ação fiscal é em decorrência da prestação de serviços de diversos segurados empregados tratados equivocadamente como pessoas jurídicas pela empresa. Tal fato foi sistematicamente constatado e apurado em fiscalizações anteriores, a saber:

3.1 Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF nº 07.1.85.00-2014-00208-0 de 13/02/2014, encerrada em abril de 2015, no período de apuração de 04/2010 a 12/2010, COMPROT nº 16682.721028/2015-87;

3.2 Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF nº 07.1.85.00-2018-00029-5 de 13/02/2014, encerrada em janeiro de 2019, no período de apuração de 01/2014 a 12/2014, COMPROT nº 16682.721233/2018-95;

3.3 Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF nº 07.1.85.00-2019-00040-0 de 13/02/2014, encerrada em janeiro de 2020, no período de apuração de 01/2015 a 12/2015, COMPROT nº 16539.720015/2019-78.

Consta no relatório fiscal que:

20 A auditoria fiscal constatou que a empresa efetuou pagamentos de valores a empregados, indevidamente caracterizados como pessoas jurídicas, que prestaram serviços na figura de atores, diretores, jornalistas e etc à empresa, serviços estes de fato executados por pessoas físicas, de forma subordinada, pessoal, habitual e onerosa, constituindo vínculo empregatício. Para fins de simplificação, estes prestadores passarão a ser denominados de “intervenientes” no relatório fiscal.

20.1 Esta fiscalização se ateve à análise das contas contábeis utilizadas na ação fiscal anterior, listadas no quadro a seguir:

Código da Conta	Conta Contábil
431007	DIREITOS MERCHANDISING
431008	SERVICOS DE CRIACAO
431016	SERVICOS ARTISTICOS
431018	SERVICOS DE ENTRETENIMENTO
431034	SERVICOS JORNALISTICOS
431038	SERVICOS DE PRODUCAO
212117	SERVIÇOS YYCONTRATOS YYCP

20.1.1 Todas as contas apontadas no quadro são contas de despesa, exceto a conta de passivo “212117 - SERVIÇOS YYCONTRATOS YYCP”.

20.1.2 Para o caso específico dos valores lançados nesta conta de passivo, cabe explicar que lançamentos, em geral relativos a luvas contratuais, foram realizados em contas de despesa de forma sumarizada, e desta forma, sem identificação das empresas contratadas a que se referiam.

20.1.3 Ou seja, constatou-se que diversas Notas Fiscais emitidas por empresas contratadas foram registradas a débito na conta de passivo “212117 - SERVIÇOS YYCONTRATOS YYCP”, e não transitaram por qualquer das contas contábeis de despesa elencadas no mencionado quadro, tendo sua contabilização das contrapartidas de despesas (a crédito) feita de forma sumarizada/agregada nas contas contábeis “411012 - CUSTOS APROPRIADOS YYCRIACAO” e “411014 - CUSTOS APROPRIADOS YYARTISTICOS”.

20.1.4 Conforme art. 52, I, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos, em relação ao segurado empregado, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro;

20.1.5 Todos os valores lançados na presente ação fiscal, considerados como base de cálculo para Contribuições Previdenciárias e para contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, tiveram como origem as notas fiscais de prestação de serviço, na sua data de emissão.

20.2 A empresa, através dos TIF nº 2, 3, 5, 7 e 9, foi intimada a apresentar as Notas Fiscais e Contratos de Prestação de serviço de lançamentos contábeis selecionados nas contas enumeradas, e em resposta apresentou os documentos “**NOME Contratos e NF**” (onde NOME é o primeiro nome do prestador de serviço), em anexo.

20.3 Através da análise dos documentos apresentados e das contabilizações efetuadas, foram verificados elementos que caracterizam os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas como remuneração de segurados empregado.

20.4 Através das verificações efetuadas na documentação das pessoas jurídicas ora em questão na presente ação fiscal, concluiu-se que na realidade tratavam-se de segurados empregados, uma vez que foram verificados os elementos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam, habitualidade (não eventualidade), subordinação, pessoalidade e onerosidade. Estes elementos caracterizadores serão expostos de forma individual e

detalhadamente em cada um dos “intervenientes” no presente relatório fiscal. A seguir, de forma resumida e global, demonstra-se a existência dos pressupostos da relação de emprego entre a contratante e seus “intervenientes”:

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.

Desta forma, detalhou os pressupostos da relação de emprego (habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade), de forma genérica a todos os contratos, às fls. 39/50.

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, com previsão para que o próprio interveniente efetuasse o serviço (pessoalidade), mediante remuneração das mais variadas formas, inclusive por estarem à disposição da contratante (onerosidade), e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da GLOBO, o que caracteriza a subordinação jurídica. Assim, entendeu que tais aspectos caracterizam 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.

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. 46):

20.4.4.3 Durante a vigência dos contratos, os “intervenientes” faziam jus a remuneração básica mensal, ainda que não estivessem participando de qualquer obra da GLOBO, ou seja, percebiam tal montante **pelo simples fato de estarem à disposição da contratante.**

Então, pelo fato da 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 nos itens 20.39.1. a 20.39.158 (fls. 58/822) do Relatório Fiscal, sem

fazer qualquer juízo de valor acerca da personalidade jurídica da empresa da qual o profissional era sócio (conforme detalhado nos itens 20.31 e ss do Relatório Fiscal – fls. 56/57).

Ao detalhar cada um dos 158 contratos analisado, a autoridade fiscal demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação empregatícia (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação) para cada um deles (fls. 58/822).

Às fls. 822/823 a autoridade fiscal aponta qual a alíquota GILRAT, ajustada pelo FAP, em cada estabelecimento da RECORRENTE, assim como contribuições devidas a Terceiros e suas respectivas alíquotas. Para tanto, destacou que as alíquotas das referidas contribuições foram apuradas conforme CNAE e código FPAS considerado pela própria RECORRENTE. Ou seja, não houve qualquer reenquadramento.

A autoridade fiscal entendeu que a prática adotada pela RECORRENTE configuraria hipótese de fraude e sonegação, razão pela qual aplicou a multa qualificada de 150% (fl. 824 e fl. 825).

Foi formalizado processo de RFFP, COMPROT nº 16682.721135/2020-72, 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).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, de fls. 6867/6946, em 23/12/2020. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ/06, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Pedido de apensação para julgamento conjunto.

Pede que o processo seja apensado e julgado conjuntamente com o processo nº 16682.720959/2020-25, 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 serviram de base ao lançamento das contribuições previdenciárias. Diz que o julgamento conjunto é necessário em razão da conexão entre os processos e para evitar decisões divergentes.

Da necessária vinculação dos órgãos da Administração Pública ao entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 66.

Assevera que os AI são improcedentes e devem ser cancelados por violar decisão definitiva proferida pelo STF no julgamento da ADC nº 66 (concluído após a data de lavratura das autuações), que tem eficácia erga omnes e efeitos vinculantes para toda a Administração Pública.

Disserta sobre a ADC nº 66 ajuizada no STF, em 11/10/2019, pela Confederação Nacional da Comunicação Social (CNCOM), pleiteando a declaração de constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Aduz que no julgamento da ADC nº 66 no Plenário, o STF, por maioria de votos, declarou procedente o pedido de CNCOM e constitucional o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, sem redução de seu texto, resolvendo a controvérsia e tornando evidente que:

(i) o regime fiscal e previdenciário previsto no art. 129 se aplica a pessoas jurídicas constituídas para prestar serviços de natureza intelectual, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados, ainda que tenha como único objetivo a economia tributária;

(ii) a presença, ou não, de outros elementos exógenos da legislação trabalhista não enunciados no texto do art. 129, como a subordinação, não exclui a aplicação do regime fiscal e previdenciário previsto no art. 129; e

(iii) conforme preceitua a parte final do art. 129, a aplicação do referido regime fiscal e previdenciário somente pode ser afastada na hipótese do art. 50 do Código Civil/2002 (isto é, mediante a desconconsideração da personalidade jurídica da prestadora de serviços, observados os requisitos e a forma prevista no art. 50 do CC/2002).

Argumenta que a decisão da ADC nº 66 é definitiva porque irrecorrível nos termos do art. 26 da Lei nº 9.868/1999, que é vinculante e tem efeitos erga omnes, devendo ser observada pelos órgãos da Administração Pública, nos termos do art. 102, § 2º, da CF/1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/2004, ainda que não transitada em julgado.

Aduz que assim, considerando o princípio constitucional da Moralidade da Administração e a responsabilidade funcional do agente, é mandatório o cancelamento dos AI, sob pena de violação da decisão plenária do STF no julgamento da ADC nº 66, independentemente de os serviços intelectuais de natureza artística terem, ou não, sido prestados com os elementos inerentes à relação de emprego, e de o objetivo das partes contratantes ter, ou não, sido apenas o planejamento tributário.

Da falta de base legal para lavratura dos autos.

Afirma que com a decisão definitiva proferida pelo Plenário do STF na ADC nº 66, para fins fiscais e previdenciários, a Autoridade Fiscal só pode afastar o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 na forma e pelos requisitos do art. 50 do Código Civil/2002.

Diz que, de acordo com o Relatório Fiscal, os autos foram lavrados com fundamento no art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/1991, nos arts. 3º, 9º e 444 da CLT, nos arts. 116, 142 e 149, VII, do CTN, e no art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999 (que aprovou o RPS) e que, como a Fiscalização não procedeu como determina a decisão proferida pelo Plenário do STF, o lançamento tributário carece de fundamento legal.

Argumenta que, ainda que assim não fosse, os dispositivos normativos citados pela Fiscalização não servem de fundamento legal para embasar as autuações, pois:

(I) o art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/1991 e o art. 3º da CLT prevêm o conceito de segurado empregado, mas não autorizam a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos regularmente praticados entre pessoas jurídicas, como é o caso dos contratos celebrados com as pessoas jurídicas contratadas;

(II) o art. 444 da CLT, na verdade, busca garantir uma maior liberdade de contratação, deixando clara a possibilidade das partes interessadas no contrato de trabalho estabelecerem, de forma ampla, as regras aplicáveis à relação empregatícia;

(III) o art. 9º da CLT, além de ser norma direcionada exclusivamente à legislação trabalhista, que não se aplica para fins fiscais e previdenciários, em face da autonomia entre a CLT e a legislação tributária, não pode ser invocado para fundamentar as autuações, pois jamais houve a intenção dolosa e deliberada de desvirtuar, impedir ou fraudar a CLT;

(IV) o art. 149, VII, do CTN, refere-se às hipóteses em que há dolo, fraude ou simulação, que não estão presentes no presente caso;

(V) o art. 142 do CTN não autoriza a desconsideração de negócios jurídicos lícitos regularmente praticados entre pessoas jurídicas; apenas prevê que a competência privativa da Autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento é atividade vinculada, ou seja, a Autoridade administrativa deve seguir estritamente a lei sem qualquer discricionariedade;

(VI) o art. 116 do CTN não permite a desconsideração de circunstâncias e negócios jurídicos efetivamente ocorridos e que produziram todos os efeitos que lhes são próprios;

(VII) o parágrafo único do art. 116 do CTN não é autoaplicável, conforme Parecer nº 1.257/2000 da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal e voto da Ministra Cármen Lúcia na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446; e

(VIII) o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999 carece de base legal, pois não há lei tributária que autorize o auditor fiscal a desconsiderar os contratos celebrados.

Conclui que os AI não têm base legal e devem ser imediatamente extintos, pois, além de desrespeitar a ADC nº 66, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e o art. 50 do CC/2002, também ofendem o artigo 150, I, da CF/1988 e os artigos 97, 99, 108, 116 e 142 do CTN.

Da falta de comprovação da existência de relação de emprego.

Alega que mesmo que o Plenário do STF na ADC nº 66 não tivesse declarado (de forma definitiva, com efeitos vinculantes e erga omnes) a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, e prevalecessem os entendimentos de que (i) o regime fiscal e previdenciário previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não seria aplicável aos casos em que os serviços intelectuais são prestados pelo sócio da pessoa jurídica contratada com os elementos da relação de emprego e de que (ii) haveria amparo legal para a Autoridade Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado com as pessoas jurídicas contratadas, sem observar o disposto no art. 50 do CC/2002, ainda assim os AI seriam improcedentes.

Aduz que a Fiscalização embasou a lavratura dos AI na prática do que denominou de "pejotização", na premissa de que os contratos celebrados com as pessoas jurídicas contratadas (vigentes no período autuado) teriam visado "encobrir" uma suposta relação de emprego com os sócios das referidas pessoas jurídicas, já que os serviços, "na realidade", teriam sido prestados com a presença dos seguintes elementos: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Destaca, todavia: (i) que a legislação admite a possibilidade de serviços personalíssimos serem prestados por pessoas jurídicas (o que foi referendado na ADC nº 66); (ii) que a legislação tributária também admite e a legislação civil não veda a prestação de serviços entre pessoas jurídicas de forma não-eventual e habitual e (iii) que não houve onerosidade porque os preços estipulados nos contratos eram devidos e foram de fato pagos às pessoas jurídicas contratadas, e não a seus sócios.

Argumenta que mesmo que supostamente existisse uma relação contratual direta com os sócios das pessoas jurídicas contratadas (o que somente seria possível com a

desconsideração da personalidade jurídica destas últimas por meio de decisão judicial), a Autoridade Fiscal não comprovou a existência de subordinação dos referidos sócios.

Da inexistência da subordinação e da sua não comprovação nos autos.

Assevera que, em face da existência de contratos celebrados com pessoas jurídicas, o ônus probatório quanto à existência dos vínculos empregatícios incumbe à Autoridade Fiscal. Cita decisões do Carf nesse sentido.

Alega que, segundo a Fiscalização, a subordinação estaria caracterizada para todos os sócios mencionados no Anexo "601 Tabela Intervenientes", a partir das seguintes constatações: (i) os prestadores de serviços, em razão da atividade que exerciam, se submetiam a todas as exigências da contratante ("subordinação objetiva"); (ii) os prestadores de serviços estariam inseridos na organização e na dinâmica operacional da contratante, sendo indispensáveis para o seu funcionamento, atuando conjuntamente com seus empregados nas mesmas obras audiovisuais ("subordinação estrutural"); e (iii) os prestadores de serviços, através de um contrato, estariam sujeitos aos comandos e objetivos da contratante, na medida em que as cláusulas contratuais lhe conferiam o poder de definir o que deve ser feito, quando deve ser feito e impor limites.

Aduz que o fato dos serviços estarem, ou não, relacionados à sua atividade-fim é irrelevante para a caracterização da subordinação. Diz que a própria legislação previdenciária, mais especificamente o artigo 9º, § 4º, do RPS, ao estabelecer que "entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa", deixa claro que tal característica interfere na determinação de um outro elemento da relação empregatícia, qual seja, o da não eventualidade, que, por óbvio, não se confunde com subordinação.

Acrescenta que o Plenário do STF, no julgamento do RE nº 958.252, com repercussão geral reconhecida, e da ADPF nº 324, julgados em 30/8/2018, pacificou a discussão envolvendo a prestação de serviços relacionados à atividade-fim da contratante por meio de pessoas jurídicas, tendo firmado a tese de que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas.

Assevera que os referidos precedentes do Plenário do STF confirmam os equívocos da Fiscalização, na medida em que a prestação de serviços relacionados à atividade-fim da contratante não gera sequer a presunção de subordinação do sócio da pessoa jurídica contratada com aquela (contratante). E que também derrubam a "subordinação estrutural", segundo a qual a inserção dos prestadores de serviço na dinâmica empresarial da empresa contratante configuraria a subordinação de que trata o artigo 3º da CLT.

Cita doutrina e jurisprudência acerca de tal entendimento. E conclui que a subordinação de que trata o art. 3º da CLT não é caracterizada pela natureza dos serviços contratados, tampouco pelo fato de tais serviços serem prestados de forma inserida à estrutura da contratante, caindo por terra os pilares da autuação fiscal suscitados para demonstrar a suposta existência de subordinação dos sócios das pessoas jurídicas contratadas.

Afirma que a subordinação pressupõe: i) relação direta entre o tomador e o prestador dos serviços; ii) poder de interferência do tomador dos serviços sobre o cotidiano do respectivo prestador, com possibilidade de determinação, não apenas do resultado pretendido (serviços a serem prestados), mas da forma como cada atividade necessária à prestação dos serviços será realizada e iii) poder de fiscalização e de imposição de sanções disciplinares pelo tomador ao prestador dos serviços, no caso de descumprimento das orientações quanto à forma de execução das referidas atividades cotidianas.

Cita doutrina e afirma que tais poderes do empregador não restaram comprovados e que são essenciais para se demonstrar a realidade material dos fatos.

Argumenta que, conforme consta no item 20.4.2.4 do Relatório, o Auditor Fiscal concluiu que a "subordinação estrutural" e a "subordinação objetiva" estariam presentes, enfatizando que os "intervenientes" estavam inseridos na estrutura organizacional da empresa, sendo, indispensáveis para o seu funcionamento, e que, portanto obedeciam suas diretrizes e normas. Contudo não apresentou provas de como os serviços foram efetivamente prestados e, não comprovou que ela demandava os serviços com os poderes descritos.

Diz que a própria Autoridade Fiscal afirma que o pressuposto para a desconconsideração do vínculo de natureza civil pactuado entre as partes seria a observância ao princípio da primazia da realidade, que demanda a verificação minuciosa do cotidiano e de como os fatos efetivamente ocorreram no caso concreto. Transcreve trechos do Relatório Fiscal.

Argumenta que, embora invoque o princípio da primazia da realidade, a Fiscalização relata a suposta subordinação dos sócios das pessoas jurídicas contratadas socorrendo-se, fundamentalmente, além dos conceitos ultrapassados de "subordinação estrutural" e "subordinação objetiva", de cláusulas dos próprios contratos que foram considerados "negócio jurídico aparente" (as quais estipulam direitos e obrigações absolutamente usuais em contratações envolvendo pessoas jurídicas para a prestação de serviços artísticos e jornalísticos e que sequer caracterizariam subordinação), e sem apontar nenhum fato conexo com a realidade material (forma pela qual os serviços contratados das pessoas jurídicas contratadas foram efetivamente prestados). Afirma que, na verdade, a subordinação foi presumida.

Destaca que, para fins da medida extrema de desconconsideração do vínculo pactuado e com base no próprio princípio da primazia da realidade, era imprescindível uma averiguação do cotidiano de como os serviços foram efetivamente prestados, mediante diligências nos locais da prestação de serviços, oitiva específica de testemunhas, entre outros meios de prova legalmente aceitos que pudessem comprovar minuciosamente a prática concreta adotada em cada prestação de serviços no período autuado, o que não ocorreu.

Afirma que a aplicação do princípio da primazia da realidade demanda a verificação de como foi executado o contrato e não de como ele foi estipulado. E que é incoerente a Autoridade Fiscal invocar o princípio da primazia da realidade para justificar a lavratura dos AI quando não há qualquer demonstração de como efetivamente se deu a execução dos referidos serviços contratados.

Destaca que a verificação da realidade é imperativa, pois todos os contratos contêm cláusula específica impedindo expressamente que ela demandasse a prestação dos serviços sob forma subordinada. E argumenta que, no caso, a Fiscalização teria que comprovar o descumprimento dos contratos e nunca presumi-lo.

Alega que em todos os instrumentos firmados com as diversas pessoas jurídicas está consignado que o contrato não importa em vínculo de ordem trabalhista entre a contratante, o interveniente, os administradores, os sócios, os empregados ou prepostos da contratada, e que a contratada é exclusivamente uma prestadora de serviços, sem qualquer subordinação à contratante.

Acrescenta que de acordo com as cláusulas pactuadas, não é possível afirmar que a prestação dos serviços contratados teria se dado com a presença dos elementos da relação de emprego, salvo comprovado seu respectivo descumprimento.

Assevera que há dois fatos contundentes que afastam a subordinação: (i) os contratos citados no item 20.39 do Relatório Fiscal foram firmados livremente entre as partes; e (ii) os referidos contratos contêm cláusula específica impedindo expressa e

explicitamente que os serviços personalíssimos pudessem ser demandados pela contratante sob a forma subordinada.

Argumenta que, assim, era imprescindível que a Autoridade Fiscal tivesse ido no cotidiano da execução dos serviços, e não se valido de uma interpretação criativa da redação de cláusulas contratuais pinceladas, que estipulam direitos e obrigações absolutamente usuais em contratações envolvendo pessoas jurídicas, e com total "esquecimento" da cláusula contratual que veda explicitamente que a contratante demande os serviços sob a forma subordinada. E conclui que a forma de atuação contraria frontalmente o princípio da primazia da realidade.

Diz que além de pinçar e citar cláusulas contratuais, fora do contexto contratual, a Fiscalização fez ilações com o propósito de caracterizar uma subordinação inexistente, partindo da premissa (equivocada) de que as pessoas jurídicas contratadas "teriam que seguir obrigatoriamente as ordens e ditames", pois "de outra forma seria instaurado o caos", sem maiores esclarecimentos sobre as razões dessa suposição. E alega que subordinação se demonstra com fato, e não com suposições.

Acrescenta que há decisões judiciais nas quais, após examinar a prestação de serviços de mesma natureza relacionados à sua atividade-fim por intermédio de pessoas jurídicas (como os de interpretação e jornalismo) e cujos contratos continham cláusulas similares àquelas dos contratos examinados e indicados no Relatório Fiscal, o Poder Judiciário concluiu em sentido contrário à suposição da Fiscalização, declarando a inexistência de vínculo empregatício entre ela e os sócios das referidas pessoas jurídicas contratadas.

Afirma que a improcedência de ações judiciais que efetivamente examinaram a prestação de serviços de mesma natureza (princípio da primazia da realidade) e entenderam que não há vínculo empregatício entre ela e os sócios de pessoas jurídicas contratadas é a prova cabal de que: (i) o exame das cláusulas dos contratos não é suficiente para concluir que os serviços foram prestados com os elementos inerentes à relação de emprego; (ii) é equivocada a suposição de que os serviços não poderiam ser prestados com autonomia pelas pessoas jurídicas por estarem inseridos em sua "estrutura organizacional" e serem, supostamente, "indispensáveis para o seu funcionamento", na medida em que a Justiça do Trabalho, após examinar o cotidiano da prática concreta adotada na prestação dos mesmos tipos de serviços, concluiu em sentido contrário; e (iii) é imprescindível a prova de que a realidade da prestação do serviço se deu em desacordo com as previsões contratuais e de forma subordinada.

Aduz que, assim, ainda que pudesse desconsiderar a manifestação da vontade das partes sem amparo em decisão judicial (em manifesta afronta à decisão do STF na ADC nº 66, ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e ao art. 50 do CC/2002), seria imprescindível que a Autoridade Fiscal tivesse apurado concretamente a rotina e o modo pelo qual os serviços objeto de cada contrato foram executados na realidade, o que não foi feito. E assevera que se a Fiscalização tivesse examinado concretamente a forma pela qual os serviços foram prestados, teria concluído que os serviços foram prestados com autonomia, sem subordinação.

Registra, ainda, que a Justiça do Trabalho também determinou a extinção de ações movidas pelo Ministério Público do Trabalho do Rio de Janeiro (MPT/RJ) que questionavam essa mesma matéria (contratação de pessoas jurídicas para prestar serviços personalíssimos relacionados à sua atividade-fim).

Argumenta que a existência de empregados também exercendo serviços de artista, jornalista etc. para as mesmas obras audiovisuais não leva à conclusão automática de que os serviços personalíssimos contratados com as pessoas jurídicas teriam sido prestados também com os elementos inerentes à relação de emprego. Diz que se trata, nas palavras do Ministro LUIZ FUX, de "modelo organizacional" que permite "ganhos de desempenho, por meio da gestão, capazes de proporcionar melhores resultados tanto para empresa quanto para a sociedade" (RE nº 958.252).

Esclarece, em relação às alegações específicas aos serviços jornalísticos, que a observância à sua linha editorial também não leva à conclusão automática de que os serviços foram prestados com subordinação, pois em qualquer tipo de contratação de prestação de serviços, seja de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem relação de emprego, é razoável que o contratante apresente o seu modelo de negócio e oriente os prestadores sobre o que se espera dos serviços contratados, o que não significa uma definição do modo de sua prestação.

Argumenta que a estipulação de formatos e diretrizes a serem observados pelo prestador de serviços não é exclusividade do trabalho com vínculo de emprego, sendo aplicável também nas situações em que a contratação se dá com pessoa jurídica, como já entendeu o Carf. Cita trecho de decisão nesse sentido.

Afirma que quanto às alegações relativas aos prestadores ligados ao entretenimento, o chamamento para a execução de serviços relacionados ao objeto dos contratos (como é o caso das chamadas promocionais de programas e eventos) também é natural de uma relação entre tomadora e prestadora de serviços regida pela lei civil e não caracteriza necessariamente a subordinação. Ora, se o prestador é contratado para determinado programa ou evento, é até esperado que ele faça a sua chamada promocional, pois ele mesmo tem o interesse na divulgação do seu trabalho.

Conclui que, portanto, a subordinação de que trata o art.3º da CLT e o art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/1991 não é caracterizada pela natureza dos serviços contratados tampouco pelo fato de tais serviços serem prestados de forma inserida na estrutura da empresa, caindo por terra os pilares da autuação fiscal suscitados para demonstrar a suposta existência de subordinação dos sócios das pessoas jurídicas contratadas.

Das cláusulas contratuais suscitadas pela AUTORIDADE para tentar caracterizar a subordinação.

Afirma que além de não terem sido carreadas aos autos provas concretas do cotidiano da prestação dos serviços, as cláusulas contratuais suscitadas pela Fiscalização sequer contêm regras que pudessem caracterizar, em tese, a subordinação. Diz que a maioria das cláusulas citadas define a contratação dos serviços, e não o modo de sua prestação. E afirma que a única cláusula que trata do modo da prestação é a que veda expressa e explicitamente que os serviços fossem demandados sob a forma subordinada.

Acrescenta que não há qualquer cláusula que lhe conferisse o poder de fiscalização e de imposição de sanções disciplinares aos sócios das pessoas jurídicas contratadas.

Assevera que no item 20.4.2 do Relatório Fiscal consta que a subordinação estaria "destacada" nos contratos, pois os prestadores seriam obrigados a prestar os serviços estabelecidos como objeto do contrato para toda e qualquer obra audiovisual que venha a ser produzida pela contratante, a critério desta, ou por outra empresa por ela designada, ou, ainda, participar de todo e qualquer projeto de criação intelectual que venha a ser desenvolvido pela contratante. Reafirma que, contudo, o chamamento para a execução de serviços previstos em contratos é natural de uma relação entre tomadora e prestadora de serviços regida pela lei civil, não caracterizando necessariamente a subordinação. E argumenta que não podia, com base nos referidos contratos, demandar a prestação de qualquer outro serviço que não aqueles discriminados especificamente nos respectivos instrumentos.

Registra, ainda, que essa previsão nos contratos é justificada em razão da própria natureza dos serviços contratados. Aduz que as obras audiovisuais que integram a grade de uma emissora de televisão são, em geral, abertas (especialmente as novelas). Isso significa que não se conhece toda a história que será contada quando se inicia a produção, pois ela depende de diversos fatores, inclusive a aceitação do público. Assim, a quantidade de horas demandadas a cada prestador, a natureza de suas cenas etc. só são conhecidas ao longo da exibição da obra, o que torna impossível pré- definir

contratualmente os detalhes de cada prestação de serviços; mas o serviço é específico: de interpretação. Por esse motivo, os contratos estabelecem esse "chamamento" para toda e qualquer obra audiovisual.

Afirma que essa mesma conclusão se aplica aos casos de serviços jornalísticos, pois o que determina o conteúdo dos programas são os fatos noticiados, sempre imprevisíveis. Mesmo jornalistas que normalmente apresentam telejornais podem fazer matérias especiais ou apresentá-los de outros locais, dependendo dos acontecimentos (Copa do Mundo, Olimpíadas, grandes eventos, desastres etc.).

Ressalta que, ao contrário do que afirma o Auditor Fiscal, essa cláusula contratual não indica a presença de subordinação, pois não lhe confere poder de determinar à pessoa jurídica contratada, nem a suas sócias, o modo como os serviços seriam executados ou, poder de fiscalização e de imposição de sanções disciplinares no que se refere ao cotidiano da prestação dos serviços.

Diz que a Fiscalização também destaca a cláusula contida em contratos firmados com pessoas jurídicas prestadoras de serviços de interpretação, apresentação, direção e/ou criação e adaptação de textos relativa à possibilidade dela substituir, a qualquer tempo, os prestadores de serviços nas obras audiovisuais. E argumenta que pela mera leitura desta cláusula não se pode extrair a interpretação de que ela caracterizaria subordinação. Aduz que, a verdade, a conclusão óbvia é a oposta: como os talentos que prestam serviços não são subordinados à tomadora, esta não poderá obrigá-los a agir desta ou daquela maneira na produção de uma obra audiovisual, só lhe restando recorrer a outro talento para a execução do serviço, caso haja algum desacordo a esse respeito.

Afirma que a referida cláusula não se destina a regular a prestação dos serviços e que tal previsão, de natureza autoral, tem como objetivo assegurar à produtora a contínua realização e exibição da obra, por meio de outro talento, sem que se constitua violação aos direitos morais do autor.

Assevera que, considerando que os negócios jurídicos sobre os direitos autorais devem ser interpretados restritivamente (art. 40 da Lei nº 9.610/1998), o objetivo da cláusula foi o de conceder a ela uma permissão prévia e explícita para que, na hipótese de interrupção da prestação dos serviços (como, por exemplo, nos casos de doença grave dos sócios das pessoas jurídicas contratadas), ela possa dar continuidade à produção audiovisual, através da colaboração de outro criador, bem como possa substituir o nome do criador anterior, sem o risco de que isso constitua uma violação aos direitos morais previstos no art. 24 da Lei nº 9.610/1998. E que, portanto, ela apenas regula as consequências de um afastamento para a produção audiovisual.

Reafirma que referida cláusula é a prova da inexistência do poder de interferência no modo da prestação dos serviços e da imposição de sanção disciplinar de que trata a CLT e que, não fosse assim, não haveria necessidade de substituir o talento - os eventuais conflitos se revolveriam com a subordinação dos talentos às decisões da empresa. Acrescenta que é natural que lhe caiba o direito de substituir o prestador de serviços, assim como lhe cabe o direito de contratar qualquer empresa ou pessoa para qualquer atividade no âmbito de seu empreendimento.

Aduz que de acordo com o item 20.4.2.2 do Relatório Fiscal, a subordinação seria igualmente caracterizada na prestação dos serviços em razão da cláusula que dispunha sobre a participação em ações de merchandising realizadas nas obras audiovisuais, tendo sido transcrito o seguinte trecho: "A Contratante poderá, a seu exclusivo critério, realizar ações de "merchandising" na Obra. A Contratada e o Interveniente se obrigam, desde já, a participar ativamente no desenvolvimento dessas ações de "merchandising". (...) Parágrafo Único: A Contratada e o Interveniente asseguram à Contratante que não assumiram e, se obrigam ainda a não assumir, qualquer compromisso com terceiros que impeça a utilização da imagem do Interveniente pela Contratante, inclusive nas ações de merchandising previstas no caput desta Cláusula.”.

Esclarece, primeiramente, que, tendo em vista as atividades que desenvolve, é natural que explore ações de merchandising nas obras audiovisuais veiculadas e, para tanto, acorde com as pessoas jurídicas que prestem serviços na execução das referidas obras sua participação no desenvolvimento dessas ações, motivo pelo qual a participação de pessoas jurídicas nas referidas ações de merchandising faz parte do objeto dos contratos firmados. Diz que não se pode olvidar que a veiculação de publicidade é a fonte de receita primária da atividade que desenvolve.

Aduz que, ao contrário do que supôs a Fiscalização, tal cláusula não caracteriza subordinação, pois: (i) ela deve ser interpretada em conjunto com a cláusula que veda expressamente que ela demande a prestação de serviços de forma subordinada; (ii) nos termos dos contratos, ela não tinha poderes para determinar o modo como o merchandising seria realizado nem tampouco de impor sanções disciplinares caso a contratada se recusasse a participar de determinada ação; e (iii) a retribuição pela participação nessas ações era ajustada mutuamente com as contratadas na medida em que ocorriam, o que também demonstra que tal participação não era obrigatória, já que, se não houvesse consenso acerca da retribuição, a participação poderia não ocorrer, sem que houvesse imposição de qualquer sanção disciplinar em razão dessa recusa.

Afirma que, portanto, a interpretação adotada pela auditoria não é a única possível e, no caso concreto, não está correta.

Argumenta que, mais uma vez, o lançamento foi embasado em suposições extraídas dessas interpretações criativas e sem amparo em provas concretas que revelassem como efetivamente foram realizadas essas ações de merchandising, em total desprestígio ao princípio da primazia da realidade.

Assevera que a Fiscalização também apontou a cláusula que previa que as pessoas jurídicas, por meio de seus sócios, se comprometeriam contratualmente a participar do esforço de venda ou de promoção das obras, no Brasil ou no exterior, como, por exemplo, através da participação em entrevistas coletivas ou em programas da emissora, tendo afirmado que tal obrigação configuraria subordinação, conforme transcrito no item 20.4.2.2 do Relatório Fiscal. E afirma que a sinergia de esforços para divulgar obras audiovisuais e quaisquer outros tipos de serviços e produtos elaborados e/ou realizados com a participação conjunta de outras pessoas jurídicas é absolutamente normal na prestação de serviços de natureza civil, não caracterizando subordinação.

Aduz que no caso da produção de obras audiovisuais, esta também é a regra no Brasil e no exterior: artistas, por exemplo, divulgam os filmes dos quais participam quando estes estréiam em cada país, seja qual for a relação jurídica que mantenham com o produtor da obra.

Acrescenta que, conforme consta nos contratos, a pessoa jurídica contratada fazia jus ao recebimento de remunerações adicionais e específicas sempre que houvesse, por exemplo, a venda ao exterior dos direitos de exibição e reexibição das obras de que participasse.

Cita o disposto na Cláusula Sexta, §3º, "IV", do contrato mencionado no item 20.39.1 do Relatório Fiscal (cujo conteúdo é similar ao dos demais contratos) e assevera que, portanto, é importante para ambas as partes que as obras sejam divulgadas, não havendo motivo para pressupor que esse esforço de venda conjunto denotaria aspecto da subordinação.

Alega que a Fiscalização tentou, com total abstração da forma pela qual os contratos foram executados, e sem amparo em provas concretas, criar motivações que pudessem justificar a presença de subordinação, valendo-se de uma leitura desconexa de cláusulas contratuais que estipulam direitos e obrigações usuais em contratações envolvendo pessoas jurídicas, e com total "esquecimento" de cláusula contratual que veda explicitamente que ela demande os serviços sob a forma subordinada.

Indica, como exemplos adicionais dessa conduta, as alusões feitas a outras cláusulas contratuais no item 20.39 do Relatório fiscal, que versam sobre: a) a exclusividade em relação às atividades do profissional; b) a prioridade dos compromissos assumidos com a Globo em relação aos assumidos com terceiros; c) o direito de preferência em relação a atividades desenvolvidas pelo profissional na área cinematográfica para transmissão na TV ou na internet; d) a prorrogação automática do prazo de vigência do contrato; e) a possibilidade da contratante desenvolver livremente atividade de licenciamento; e f) em relação aos contratos de direção e/ou de apresentação, a possibilidade da contratante e/ou terceiros por ela autorizados, reduzir, compactar, editar, dublar e/ou legendar as obras, independentemente de autorização das pessoas jurídicas contratadas e de seus sócios.

Aduz que são absolutamente usuais e compatíveis com contratos civis firmados entre pessoas jurídicas as estipulações envolvendo (a) a exclusividade para atividades idênticas, semelhantes ou conflitantes às atividades objeto dos contratos, o que justifica o pagamento de remuneração mesmo nos períodos em que os serviços não estão sendo efetivamente prestados, (b) a prioridade dos compromissos assumidos em relação a outras atividades passíveis de contratação com terceiros (não englobadas pela exclusividade), (c) o direito de preferência na aquisição de direitos, bem como o termo contratual e as hipóteses e condições específicas de prorrogação automática.

Repete que tais cláusulas estipulam, basicamente, a definição da contratação e não da forma da prestação dos serviços.

Afirma que o detalhamento contratual relativo à cessão de direitos, bem como a previsão acerca do direito de preferência conferido a ela para a aquisição de direitos autorais, por exemplo, decorrem do fato de a Lei nº 9.610/1998 ter deixado claro que se interpretam restritivamente os negócios jurídicos sobre os direitos autorais (art. 4º), o que é reforçado pelo disposto no art. 49 do referido diploma legal, segundo o qual a cessão de direitos somente se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato. Diz que, na realidade, tais cláusulas revelam que as pessoas jurídicas contratadas podiam celebrar contratos com terceiros e, portanto, não é razoável supor que teriam "dependência econômica" em relação a ela, sobretudo porque os sócios das referidas pessoas jurídicas têm renome em todo o Brasil e grande poder de negociação, podendo participar de filmes, teatros, festas, campanhas publicitárias etc.

Argumenta que a possibilidade dela desenvolver atividade de licenciamento de produtos e/ou serviços associados às obras também em nada interfere no *modus operandi* dos serviços contratados das pessoas jurídicas, sendo, pois, desprovida de qualquer sentido lógico a sua menção como elemento para configurar subordinação.

Acrescenta que a pessoa jurídica contratada considera conveniente realizar as referidas ações de licenciamento, na medida em que os respectivos instrumentos com ela firmados também prevêm o pagamento de remunerações adicionais e específicas nessas hipóteses (percentual da receita líquida efetivamente auferida com a correspondente atividade de licenciamento).

Afirma que também é desprovida de qualquer sentido lógico a alegação de que a subordinação poderia ser aferida a partir da cláusula que trata da possibilidade da contratante e/ou terceiros por ela autorizados, reduzir, compactar, editar, dublar e/ou legendar as obras, independentemente de autorização das pessoas jurídicas contratadas e de seus sócios. Diz que pela leitura da referida cláusula contratual, não é possível concluir que a prestação dos serviços de apresentação e de direção teria se dado sob a forma subordinada.

Assevera que tais prerrogativas são exercidas, se for o caso, após a efetiva prestação dos referidos serviços (portanto, não interferem no seu *modus operandi*), e decorrem do fato de, nos termos dos próprios contratos, terem sido cedidos à contratante os direitos autorais patrimoniais sobre as obras audiovisuais e os direitos conexos, o que lhe

permite, por exemplo, e independentemente de autorização, vender os direitos de transmissão das obras para emissoras estrangeiras, com a dublagem das falas dos intérpretes, reexibir novelas na própria grade de programação, mas de forma compactada para se adequar ao novo horário de exibição etc.

Argumenta que tal previsão está em linha com o disposto no art. 92 da Lei nº 9.610/1998, segundo o qual: "Aos intérpretes cabem os direitos morais de integridade e paternidade de suas interpretações, inclusive depois da cessão dos direitos patrimoniais, sem prejuízo da redução, compactação, edição ou dublagem da obra de que tenham participado, sob a responsabilidade do produtor, que não poderá desfigurar a interpretação do artista".

Aduz que, em suma, a redação das cláusulas contratuais suscitadas não configura, por si só, subordinação; e ainda que assim fosse, há cláusula específica impedindo expressa e explicitamente que os serviços fossem demandados pela sob essa forma.

E conclui que para que prevalecesse a interpretação dada pela Fiscalização, ela teria que ter trazido prova do descumprimento contratual e do cotidiano da prestação para justificar sua interpretação, o que não foi feito.

Dos demais apontamentos feitos pela AUTORIDADE para tentar caracterizar a subordinação.

Reafirma ser evidente que não foi comprovada a existência de subordinação e que a primazia da realidade não foi observada, tendo em vista que a Fiscalização não apontou nenhum fato comprovando o cotidiano da prestação dos serviços objeto de cada uma das relações contratuais, em especial a forma pela qual se deu essa prestação.

Argumenta que a Autoridade Fiscal invocou apontamentos que nada interferiram na rotina e no modus operandi da prestação dos serviços objeto de cada um dos contratos, e, pois, não são constitutivos da relação de emprego.

Enumera os fatos alegados pela Fiscalização: (i) contratação de seguro/plano de saúde a favor de determinados sócios de pessoas jurídicas contratadas e seus dependentes/agregados, similares aos oferecidos aos seus empregados; (ii) celebração de contratos de mútuos com parte das pessoas jurídicas contratadas; (iii) pagamentos independentemente da prestação de serviços; (iv) descrição genérica ou "em branco" nas notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas; (v) notas fiscais com numeração sequencial em relação à parte das pessoas jurídicas contratadas; (vi) prazo de pagamento da remuneração acordada até o quinto dia útil de cada mês; (vii) data da constituição ou liquidação de determinadas pessoas jurídicas próxima ao do início ou término do período de vigência do contrato de prestação de serviços, cessão de direitos e/ou outras avenças firmado; e (viii) alguns sócios de pessoas jurídicas contratadas já haviam sido ou se tornaram seus empregados.

Afirma que sua associação com as pessoas jurídicas para a contratação de plano de saúde para os sócios das referidas pessoas jurídicas, bem como a existência de contratos de mútuo pontuais com parte das pessoas jurídicas (os quais previam, inclusive, o pagamento de juros) não configuram subordinação, pois: (i) não dizem respeito ao modus operandi da prestação dos serviços nem configuram meio de fiscalização ou de imposição de sanção disciplinar ao prestador; e (ii) é plenamente possível que contratos mantidos entre pessoas jurídicas estabeleçam obrigação de a contratante contratar planos de saúde para os sócios das pessoas jurídicas contratadas e que haja celebração de empréstimos entre pessoas jurídicas, mediante a cobrança de juros.

Diz que essa mesma conclusão foi adotada na sentença proferida pela Justiça do Trabalho nos autos do processo nº 0101898- 31.2016.5.01.0038 (transitada em julgado a seu favor), nos seguintes termos: "o fato de o autor receber plano de saúde não altera o

panorama exposto [de ausência de subordinação], uma vez que as partes são livres para estipularem acerca dos benefícios concedidos em razão dos serviços prestados".

No que se refere à alegação de que haveria pagamentos independentemente da prestação de serviços, reafirma que tais pagamentos se justificam pela cláusula de exclusividade para atividades idênticas, semelhantes ou conflitantes às atividades objeto dos contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças firmados com as pessoas jurídicas contratadas, o que é compatível em contratos civis entre pessoas jurídicas. Aduz que se trata, na verdade, de ressarcimento pelo impedimento das pessoas jurídicas contratadas firmarem contratos com terceiros envolvendo atividades idênticas, semelhantes ou conflitantes às atividades objeto dos contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças firmados.

Argumenta que, por outro lado, as notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas contratadas descreviam exatamente a natureza dos serviços, não havendo razão para pressupor que elas deveriam conter informações adicionais, uma vez que a forma de remuneração acordada livremente pelas partes nos respectivos contratos não demandava tais informações. Acrescenta que mesmo nos casos pontuais apontados, em que o campo relativo à descrição dos serviços nas notas fiscais estava "em branco", esse fato em nada interfere na caracterização da subordinação, pois não apresenta qualquer relação com o modo e as circunstâncias em que os serviços foram prestados.

Alega que por essa mesma razão, é irrelevante se, no período autuado, a numeração de algumas notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas contratadas foi "sequencial", posto que não revela o modo pelo qual os serviços foram prestados. E que, embora seja um direito, não é obrigação do prestador desempenhar seus serviços para qualquer outro tomador em qualquer período específico.

Afirma que o prazo de vencimento para o pagamento das notas fiscais (previsto contratualmente) consiste apenas em um procedimento operacional seu, de ordem prática, que mitiga os esforços de realizar os inúmeros pagamentos a que se obriga a empresa mensalmente, aos mais diversos fornecedores, de produtos e de serviços, não configurando indício de relação de emprego.

Diz que em relação à data de constituição e liquidação de determinadas pessoas jurídicas contratadas, revela-se inócua e desprovida de cunho probatório tal alegação, notadamente porque esse fato também em nada interfere no modo e nas circunstâncias em que os serviços foram prestados.

Acrescenta que, aliás, a efetividade da existência da pessoa jurídica está reconhecida pela própria Fiscalização, no item 20.37 do Relatório Fiscal: "Cabe ressaltar que a desconsideração do vínculo pactuado não se trata de desconsideração ou anulação da personalidade jurídica das prestadoras de serviço, cuja aplicação, com alcance bem mais amplo, é atribuição privativa do Poder Judiciário".

Assevera que, por fim, é totalmente irrelevante o fato de existirem casos de pessoas jurídicas cujos sócios já foram ou se tornaram seus empregados.

Repete que o que define a natureza jurídica da relação mantida entre as partes é a manifestação de vontade e a prática concreta de cada prestação de serviços, o que não foi observado pela Fiscalização.

Diz que se a subordinação tivesse sido comprovada, esses apontamentos não seriam relevantes para caracterizar a relação de emprego. Por outro lado, como a subordinação não restou comprovada, a eventual existência desses elementos não caracteriza vínculo empregatício.

Das especificações caso a caso.

Alega que, tendo em vista o número de pessoas caracterizadas empregadas e o fato de que, para grande parte dos casos, a Fiscalização abordou de forma padronizada e semelhante os motivos que, no seu entender, justificariam a reclassificação do vínculo pactuado, junta à sua impugnação planilhas demonstrativas (DOC.04) com informações sobre:

- (i) as pessoas jurídicas contratadas e os respectivos sócios caracterizados empregados;
- (ii) as cláusulas contratuais e demais aspectos suscitados para justificar o suposto vínculo empregatício de cada um dos referidos sócios (indicou com um "x" os campos relativos aos apontamentos feitos pela Fiscalização que se aplicam a cada caso); e
- (iii) os itens da impugnação contendo as razões de fato e de direito que demonstram a improcedência dos referidos argumentos suscitados pela Fiscalização.

Assevera que as informações e reportes contidos nas referidas planilhas visam evitar repetições desnecessárias, pois, apesar de o Relatório Fiscal ter individualizado, por sócio de pessoa jurídica contratada e os motivos que supostamente demonstrariam a presença dos elementos da relação de emprego (item 20.39), tais motivos foram quase sempre os mesmos.

Aduz que abordará apenas a improcedência dos motivos adicionais e específicos suscitados pela Autoridade Fiscal envolvendo determinadas contratações, sem prejuízo de também se aplicarem, para esses casos, as razões de fato e de direito indicadas com um "x" nas planilhas anexas.

Do contrato de prestação de serviços (serviços de apresentação) e do contrato de cessão de direitos, ambos firmados com ÂMBAR AGÊNCIA DE EVENTOS E EDITORA LTDA. E cartas aditivas.

Diz que no item 20.39.121 do Relatório Fiscal, a Fiscalização sustentou que haveria relação de emprego entre ela e a sócia da pessoa jurídica ÂMBAR AGÊNCIA DE EVENTOS E EDITORA LTDA (Ana Maria Braga Maffei). E para tanto, além de mencionar as cláusulas e demais aspectos já abordados e pormenorizados nas planilhas anexas, apontou que (i) a pessoa jurídica contratada não assumiria qualquer risco pelo seu empreendimento, já que tinha garantida, além de sua remuneração, uma quantia mínima para participar de ações de merchandising, e (ii) também configuraria subordinação a Cláusula Quarta, Parágrafo Terceiro, item "iii", do Contrato de prestação de serviços mencionado no referido item do Relatório Fiscal, que, ao dispor sobre as regras de exclusividade, previu:

CLÁUSULA QUARTA

Parágrafo Terceiro: A exclusividade a que alude o Parágrafo Segundo acima, não abrange as atividades abaixo mencionadas, observadas as limitações previstas no parágrafo acima:

(iii) atuação em peças teatrais, desde que as mesmas não venham a ser captadas para fins de exibição em televisão de qualquer espécie (...), sendo vedada a concessão e veiculação de entrevistas para a divulgação das peças teatrais para empresas concorrentes da Contratante.

Assevera que a previsão de quantia mínima por ações de merchandising não é apta para caracterizar a subordinação com o sócio da pessoa jurídica contratada, pois consiste, apenas, em componente integrante da retribuição acordada com a empresa ÂMBAR AGÊNCIA DE EVENTOS E EDITORA LTDA (fixada levando em conta as melhores estimativas das partes), e não no modo pelo qual tais ações deveriam ser realizadas. Acrescenta que essa regra demonstra, na verdade, que a contratação em causa envolve

pessoa jurídica com grande poder de negociação, e não contrato de trabalho com hipossuficiente.

Alega que também é descabida a afirmação no sentido de que a pessoa jurídica contratada não assumiria nenhum risco do empreendimento, pois, conforme se observa da leitura do respectivo contrato, há previsão de imposição de multas milionárias no caso de não cumprimento de obrigações assumidas pelas partes, o que não se coaduna com uma relação empregatícia. Transcreve trechos do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux no RE nº 952.252, que demonstram que, mesmo se não houvesse a imposição da referida multa milionária (que, por si só, já evidencia o risco do empreendimento), não haveria que se falar em suposta ausência de "assunção dos riscos da atividade econômica" pela empresa contratada.

Assevera que no que se refere à vedação prevista na cláusula quarta, §3º, item "iii", do Contrato mencionado no item 20.39.121 do Relatório Fiscal, que ela também não interfere no modo da prestação do serviço objeto do contrato firmado e que se trata apenas de nuança decorrente da exclusividade anuída entre as partes, que é muito usual na contratação entre pessoas jurídicas.

Argumenta que, por outro lado, pela leitura das próprias cláusulas dos Contratos, é possível constatar que a empresa ÂMBAR AGÊNCIA DE EVENTOS E EDITORA LTDA. tinha grande poder de negociação e exercia com autonomia, além dos serviços de apresentação, outras atividades paralelas, que não são usuais numa relação de emprego, tais como: (i) atuação na área editorial com a finalidade de criação, publicação e distribuição de livros, periódicos, revistas, em formato físico ou multimídia, inclusive na Internet (Cláusula Dezoito, Parágrafo Único); (ii) exploração de "mídia indeterminada", que envolvia a possibilidade da pessoa jurídica contratada usufruir da grade de programação das emissoras pertencentes à Contratante para inserção de chamadas publicitárias e/ou ações de merchandising de livros, revistas, CDs e shows de propriedades de terceiros com a marca "Ana Maria"; e (iii) exploração do personagem LOURO JOSÉ, marca de propriedade da pessoa jurídica contratada (Cláusula Nona).

Do contrato de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças firmado com BELLARA PROMOÇÕES ARTÍSTICAS LTDA (serviços de apresentação), do contrato de participação em comerciais e ações de merchandising firmado com FASIL PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA e cartas aditivas.

Diz que no item 20.39.124 do Relatório Fiscal, a Fiscalização sustentou que haveria relação de emprego entre ela e o sócio das referidas pessoas jurídicas (Fausto Corrêa Silva) e que, além de suscitar os argumentos abordados nas seções anteriores e pormenorizados nas planilhas anexas, entendeu que a subordinação estaria presente a partir das seguintes constatações: (a) a atuação do apresentador integrava-se aos objetivos empresariais da Globo, tendo reflexo no faturamento da empresa. Ao atrair audiência e ser um exímio garoto propaganda, o apresentador aumentava a rentabilidade do merchandising e tornava o horário de seu programa um dos mais rentáveis para a emissora em termos de intervalos comerciais; (b) o "interveniente" não assumia qualquer risco pelo seu empreendimento, já que tinha garantida, além de sua remuneração, uma quantia mínima para participar das ações de merchandising realizadas no programa por ele apresentado. Quem assumia o risco do empreendimento era a contratante Globo, e não a pessoa jurídica por intermédio da qual a apresentadora foi contratado; (c) a possibilidade de cancelamento da obra, a exclusivo critério da Globo, em caso de eventos especiais (Cláusula 1ª §2 do contrato).

Reporta-se às razões já expostas para rebater a afirmação de que o sócio das pessoas jurídicas contratadas integrava-se aos seus objetivos empresariais.

Quanto às alegações relativas à audiência e ao fato de o sócio das pessoas jurídicas contratadas ser um "exímio garoto propaganda" e aumentar "a rentabilidade do merchandising", destaca que são absolutamente compatíveis com a prestação de

serviços de natureza civil, no qual ambas as partes almejam o reconhecimento e sucesso, além de não apresentarem qualquer relação com o modo da prestação do serviço objeto do contrato firmado.

Diz que também é descabida a afirmação no sentido de que as pessoas jurídicas contratadas não assumiriam nenhum risco do empreendimento, já que tinha garantida, além de sua remuneração, uma quantia mínima para participar das ações de merchandising. E, para evitar repetições desnecessárias, se reporta às razões apresentadas acima.

Acrescenta que a cláusula contratual que lhe conferia o poder de cancelar a obra audiovisual em casos de eventos especiais (mencionada no item 20.39.124.1 do Relatório Fiscal) não configura subordinação, como se pode observar da sua leitura, conjugada com a do Parágrafo Terceiro da mesma Cláusula Primeira do citado contrato:

Cláusula Primeira

Parágrafo Segundo: Fica expressamente acordado entre as partes que a Contratante terá o direito de dar as obras audiovisuais, objeto desta cláusula, o conteúdo e o formato que melhor lhe aprouver, desde que obtenha concordância da Contratada e do Interviente. Poderá, entretanto, a seu exclusivo critério, cancelá-los, em caso de eventos especiais.

Parágrafo Terceiro: Avençam as partes que qualquer alteração das práticas relacionadas com a prestação de serviços ora acordada, vigentes na data de assinatura do presente instrumento, tais como, horários de exibição, local de apresentação, bem como direção geral das obras, somente poderá ocorrer mediante prévio e expresso acordo entre as mesmas.

Afirma que tais cláusulas revelam justamente a ausência de subordinação, já que a pessoa jurídica contratada tinha poderes para determinar o conteúdo e o formato das obras audiovisuais para os quais os serviços de apresentação seriam prestados.

Argumenta que a possibilidade de cancelamento das referidas obras não interfere no modus operandi da prestação dos serviços nem configura meio de fiscalização ou de imposição de sanção disciplinar ao prestador de serviços. Trata-se, apenas, de prerrogativa de deixar de exibir o programa para o qual os serviços foram prestados em casos excepcionais (como, por exemplo, quando há simultaneamente a realização de jogos da Copa do Mundo de que participe a seleção brasileira).

Do contrato de prestação de serviços (serviços de apresentação) e do contrato de cessão de direitos, ambos firmados com LHRIO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (serviços de apresentação), e cartas aditivas.

Diz que no item 20.39.129 do Relatório Fiscal, a Fiscalização concluiu que haveria relação de emprego entre ela e o sócio da pessoa jurídica LHRIO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA (Luciano Huck). E para embasar esse entendimento, além de suscitar os argumentos abordados nas seções anteriores, pormenorizados nas planilhas anexas e refutados acima, sustenta que a pessoa jurídica não assumiria o risco do negócio, uma vez que teria quantia mínima mensal garantida pelas ações de merchandising.

Neste particular, e para evitar repetições desnecessárias, se reporta às razões apresentadas anteriormente.

Do contrato de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças firmado com SG PRODUÇÕES S/A LTDA (serviços de apresentação e direção) e cartas aditivas.

Diz que no item 20.39.133 do Relatório Fiscal, a Fiscalização concluiu que haveria relação de emprego entre ela e o sócio da pessoa jurídica SG PRODUÇÕES S/A LTDA (SERGIO GROISMAN). Além de suscitar parte dos argumentos já expostos e refutados acima (pormenorizados nas planilhas anexas), a auditoria entendeu que a subordinação estaria presente, pois a pessoa jurídica não assumiria o risco do negócio, já que teria quantia mínima mensal garantida pela participação em ações de merchandising.

Neste particular, e para evitar repetições desnecessárias, se reporta às razões apresentadas anteriormente.

Dos contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças firmados com NANALIMA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E CULTURAIS LTDA e ZEZO PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E CULTURAIS LTDA (serviços de apresentação, interpretação e/ou criação de textos), e cartas aditivas.

Diz que no item 20.39.125 do Relatório Fiscal, a Fiscalização sustentou que haveria relação de emprego entre ela e a sócia das referidas pessoas jurídicas (Fernanda Cama Pereira Lima). Para embasar seu entendimento, além dos argumentos já expostos e refutados acima (pormenorizados nas planilhas anexas), apontou que a subordinação também estaria presente em razão de cláusulas contratuais sobre as quais discorreu no item 20.39.125.6 :

e. Na qualidade de autora, ainda que pudesse criar os textos em local e horário de sua conveniência, a profissional criava-os sob demanda da contratante, conforme suas diretrizes e submetendo-se às suas regras e poderes, não detendo assim o comando total sobre sua prestação de serviços. Nos itens 4.10, 4.11 e 4.12 da carta de 01/03/2014 e nos itens 6.10, 6.11, 6.12 e 6.14 do 2º contrato (todos transcritos a seguir), percebe-se que a contratante detinha plenos poderes, contratualmente estabelecidos em relação a textos produzidos pela "interveniente", poderes estes que permitiam:

- > estabelecer se o autor criaria uma nova novela ou adaptaria um texto já existente;
- > em sendo uma novela, estabelecer unilateralmente o número mínimo de capítulos e a duração dos capítulos;
- > após o recebimento da obra escrita e antes de formalizada sua aprovação, alterar, aditar ou suprimir textos a exclusivo critério da contratante;
- > ainda a seu exclusivo critério, a contratante poderia criar, suprimir ou modificar as tramas e os personagens, bem como reduzir ou aumentar o número de capítulos da obra, a até mesmo modificar o desenvolvimento da obra e seu desfecho;
- > determinar se as alterações na obra escrita, consideradas necessárias, seriam realizadas pelo próprio "interveniente" ou por outro autor ou redator designado pela GLOBO.

Em caso de discordância do "interveniente" em relação às modificações na obra demandadas pelo contratante, o autor dispunha unicamente da faculdade de notificar o contratante para que este providenciasse a alteração do crédito da obra, desvinculando a mesma do nome do "interveniente" em qualquer comunicação ao público.

Assevera que, como já demonstrado, a estipulação de formatos e diretrizes a serem observados pelo prestador de serviços não é exclusividade do trabalho com vínculo de emprego, sendo aplicável também nas situações em que a contratação se dá com pessoa jurídica.

Aduz que as cláusulas aludidas pela Fiscalização, a exemplo daquela relativa à substituição (item 20.4.2.2 do Relatório Fiscal), têm a finalidade de permitir a realização

da produção audiovisual com a preservação aos direitos morais de autor de que tratam o art. 24 da Lei nº 9.610/1998.

Diz que embora seja livre a criação artística, a obra audiovisual coletiva é uma criação complexa fruto da reunião de diversas criações intelectuais realizadas sob a organização do produtor audiovisual (art. 50, VIII, "h", da Lei nº 9.610/1998). E que cabe a ela, na qualidade de organizadora da obra coletiva, a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva, bem como a gestão da produção audiovisual, regulando a contribuição de cada um dos criadores (art. 17, § 2º, da Lei nº 9.610/98). Já em relação às participações individuais, o caput do citado art. 17 assegura sua proteção, podendo qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada (§ 1º do art. 17).

Alega que as cláusulas invocadas no Relatório Fiscal não têm por objetivo regular o modo pelo qual os serviços serão prestados pelas empresas contratadas. Versam, na verdade, sobre a criação intelectual encomendada e a preservação da sua gestão para que todas as contribuições dos criadores intelectuais possam se fundir em uma única obra intelectual - a produção audiovisual.

Diz que os contratos, nos termos das cláusulas invocadas, concedem uma autorização prévia e expressa para que ela, na qualidade de produtora audiovisual e organizadora das contribuições intelectuais individuais, promova as modificações necessárias para a realização, finalização e exibição da obra audiovisual. Assim, a autorização concedida permite a pacífica gestão sobre a obra audiovisual pela empresa organizadora (ela) sem que se constitua afronta à integridade da criação intelectual e consequente violação a direitos morais de autor. Tratando-se de obra realizada sob encomenda e destinada à produção de obra audiovisual, a autorização para a modificação das criações intelectuais fruto das contribuições individuais, bem como a desvinculação do nome do criador são prescritas para que se atenda à ordem inscrita no art. 24 da Lei 9.610/1998.

Argumenta que diante da discordância da Contratada sobre sua gestão sobre a obra audiovisual, poderá o colaborador, como visto, solicitar que seu nome seja desvinculado como criador da produção audiovisual, na forma do § 1º art. 17 da Lei 9.610/1998, no legítimo exercício dos direitos morais garantidos pela Lei. Portanto, preservada a liberdade de criação do criador intelectual, as cláusulas contratuais invocadas estão em total consonância com os princípios estabelecidos na Lei de Proteção aos Direitos Autorais.

Afirma que ao contrário do que concluiu a Fiscalização, justamente a possibilidade de discordância quanto às modificações solicitadas por ela e a consequente notificação pelas prestadoras de serviços contratadas, para desvincular dos créditos da obra o nome de seu sócio revelam a ausência de subordinação. Diz que a subordinação existiria se, nesses casos, os prestadores de serviços fossem obrigados a acatar as alterações determinadas e, na hipótese de recusa, houvesse imposição de sanção disciplinar.

Aduz que, definitivamente, não era esse o caso das pessoas jurídicas contratadas, que executaram tais serviços com liberdade criativa, não havendo comando rotineiro dos trabalhos realizados, tampouco o poder dela impor penalidades previstas na CLT.

Destaca que as mencionadas cláusulas contratuais não conferem nenhum poder de mando dela sobre a sócia das pessoas jurídicas; as prestadoras têm total liberdade para criar, mas não são titulares das obras nas quais a sua participação é apenas mais uma entre inúmeras contribuições artísticas. Pela própria natureza da produção das obras audiovisuais, não poderia ser diferente.

Do contrato de prestação de serviços e outras avencas firmado com MR PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E PROMOCIONAIS (serviços de direção musical), e cartas aditivas:

Diz que no item 20.39.150 do Relatório Fiscal, a Fiscalização sustentou que haveria relação de emprego entre ela e o sócio da pessoa jurídica MR PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E PROMOCIONAIS (Mário Gomes da Rocha Filho). E, que além de suscitar parte dos argumentos já expostos e refutados acima (pormenorizados nas planilhas anexas), entendeu que a subordinação estaria presente em razão da existência da Cláusula contratual que prevê que "em caso de qualquer divergência com relação aos critérios de seleção dos fonogramas, entre a Contratada e a Contratante, a esta última caberá exclusivamente, a determinação definitiva a ser adotada no caso concreto".

Neste particular, e para evitar repetições desnecessárias, se reporta às razões apresentadas anteriormente, pois, diante da discordância da contratada sobre os critérios de seleção dos fonogramas, poderá o colaborador solicitar que seu nome seja desvinculado como criador da produção musical, no legítimo exercício dos direitos morais garantidos pela Lei.

Da Conclusão

Conclui que, portanto, não existe e nem ficou caracterizada subordinação nos autos, tendo em vista que: (i) a tese firmada pelo STF no RE nº 958.252 e na ADPF nº 324 afastou os principais pilares da autuação fiscal no sentido de que a prestação de serviços relacionados à atividade-fim e de forma acoplada à estrutura da empresa contratante caracterizaria sempre relação de emprego; (ii) os contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças contêm cláusula específica impedindo expressamente que ela demandasse os serviços sob forma subordinada; (iii) a existência de decisões da Justiça do Trabalho que examinaram fatos relacionados à autuação e entenderam em sentido contrário ao da Fiscalização é a prova cabal de que não se pode supor vínculo empregatício sem um exame concreto de como cada serviço foi executado na realidade (iv) apenas o descumprimento contratual poderia demonstrar que a prestação dos serviços teria se dado sob a forma subordinada, e não a mera leitura das cláusulas contratuais citadas no Relatório Fiscal fora do contexto contratual; e (v) a Fiscalização não trouxe aos autos nenhuma prova concreta demonstrando que o contrato foi descumprido e que o cotidiano da execução dos referidos contratos teria se dado sob forma subordinada, sendo dela o ônus de provar a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN).

Da Pessoaalidade, Habitualidade (Não Eventualidade) e Onerosidade na Prestação de Serviços por Pessoas Jurídicas.

Reafirma que a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos, inclusive os de natureza artística, por pessoa jurídica, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios, foi expressa e definitivamente reconhecida pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. E que após o julgamento da ADC nº 66 pelo Plenário do STF tal possibilidade tornou-se incontroversa.

Afirma que, assim, a presença do elemento pessoalidade não é suficiente nem bastante para a Fiscalização desconsiderar os contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e/ou outras avenças firmados entre ela e diversas pessoas jurídicas.

Aduz que a Fiscalização também sustentou, para justificar a suposta relação de emprego, que os serviços teriam sido prestados de forma não-eventual, já que relacionados à sua atividade-fim e com habitualidade. Ocorre que a legislação tributária admite a prestação de serviços por pessoas jurídicas de forma não-eventual em atividades fins (§ 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91).

Para confirmar a possibilidade de contratação de pessoas jurídicas para prestar serviços relacionados à atividade-fim da contratante, de forma não eventual e sem vínculo empregatício, cita o disposto no art. 4º-A da Lei nº 6.019/1974, com a redação dada pela Lei nº 13.467/2017.

Destaca, mais uma vez, que o Plenário do STF firmou a tese de que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho em relação à atividade-fim da pessoa jurídica contratante, mesmo antes das alterações promovidas pela Lei nº 13.467/2017 (RE nº 958.252 e ADPF nº 324, julgados em 30/8/2018).

Cita o Acórdão nº 2401-005.900 do Carf no sentido de que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica.

Conclui que, portanto, o fato de os serviços prestados se relacionarem com sua atividade-fim e não serem eventuais também não é suficiente nem bastante para caracterizar o vínculo empregatício.

Diz que o mesmo prevalece em relação ao requisito da onerosidade, pois contratos de prestação de serviços e de cessão de direitos entre pessoas jurídicas são onerosos, de forma que esse elemento não altera a natureza jurídica, de cível para trabalhista, da relação contratual estabelecida entre ela e as pessoas jurídicas contratadas. E acrescenta que, no presente caso, a onerosidade sequer foi caracterizada no caso concreto, pois os valores devidos em razão do contrato foram pagos às pessoas jurídicas contratadas, e não a seus sócios.

Aduz que para configurar a presença do requisito da onerosidade, a Fiscalização teria que, primeiro, desconsiderar a personalidade jurídica das pessoas jurídicas contratadas, para, depois, imputar, fictamente a receita da prestação dos serviços, da cessão de direitos e de outras avenças aos sócios.

Conclui, por conseguinte, que falta, no caso, o requisito da onerosidade na relação entre ela e os referidos sócios que pudesse ser considerado válido para fins de reconhecimento de vínculo de emprego.

Da cessão de mão de obra.

Assevera que mesmo que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 pudesse ter sua aplicação afastada no caso concreto e os serviços em causa tivessem sido efetivamente prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas com características de relação de emprego, tem-se que, do ponto de vista previdenciário, tais serviços deveriam, então, ser considerados de cessão de mão-de-obra.

Afirma que o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, 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.

Cita a IN RFB nº 971/2009, artigos 115 e 120. E assevera que, por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já manifestou o entendimento de que a cessão de mão-de-obra se caracteriza pela existência de subordinação à empresa tomadora dos serviços.

Conclui que se, no caso, os serviços tivessem sido realmente prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas com a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, inclusive com subordinação, e considerando que a própria Fiscalização afirma que não está desconsiderando a personalidade jurídica das pessoas jurídicas contratadas (até porque para tanto, precisaria observar o art. 50 do CC/2002), os contratos de prestação de serviços deveriam, então, ser tratados como contrato de cessão de mão-de-obra (e não como contrato de trabalho), pois: (i) na cessão de mão-de-obra, os serviços podem ser prestados pelo sócio da empresa contratada, sem o concurso de

empregados, (ii) a cessão de mão-de-obra alcança os serviços prestados pelos sócios ora tratados como empregados, e, seguindo a linha de raciocínio da Fiscalização, os serviços são contratados de pessoas jurídicas regularmente constituídas, cujos sócios teriam prestado esses serviços de forma subordinada à empresa contratante.

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

Alega que, ainda que fossem superadas todas as questões suscitadas nas seções anteriores, e se entendesse que haveria vínculo de emprego entre ela e os sócios das pessoas jurídicas contratadas, as contribuições não poderiam incidir sobre a totalidade dos valores pagos às pessoas jurídicas contratadas que foram escriturados nas contas contábeis indicadas pela Fiscalização. Isso porque os contratos previam expressamente a respectiva remuneração seria devida às pessoas jurídicas contratadas pela prestação de serviços e pela cessão dos direitos autorais. E acrescenta que a alínea "v" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, é expressa no sentido de que não incidem contribuições sobre os valores pagos a título de direitos autorais.

Conclui que, portanto, e considerando que a atividade do lançamento é vinculada (art. 142 do CTN), a Fiscalização erra ao exigir, por arbitramento, as contribuições sobre a totalidade dos valores escriturados nas contas contábeis indicadas, ignorando o fato de que, segundo os próprios contratos, e em consonância com a Lei nº 9.610/1998, parte dos montantes lá escriturados visava remunerar a cessão de direitos autorais, que não se sujeita à incidência das contribuições, nos termos do art. 28, § 9º, "v", da Lei nº 8.212/1991.

Da inconstitucionalidade das contribuições ao INCRA.

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, tendo, inclusive a Procuradoria Geral da República – PGR apresentado parecer nesse recurso, manifestando o entendimento de que após a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, elas são inconstitucionais. Cita trecho do referido parecer da PGR. Conclui que a cobrança das contribuições para o INCRA 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 AI relativo às contribuições destinadas a Terceiros é ilegal e ofende o art. 142 do CTN, pois na apuração do respectivo crédito tributário não foi respeitado o limite máximo das bases de cálculo correspondente a vinte vezes o salário-mínimo vigente no país, nos termos do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981. Cita decisões do STJ favoráveis à tese que defende.

Improcedência da multa de ofício qualificada.

Aduz que a Fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/1964, por entender que a "pejotização" realizada teria o objetivo de "encobrir a verdadeira relação de trabalho existente" e objetivariam "evitar a incidência das contribuições previdenciárias", o que configuraria "indício de fraude". Cita trechos do relatório fiscal e diz repudia veementemente essa acusação, bem como qualquer outra tentativa de associá-la à prática de atos criminosos.

Diz que a acusação de "indício de fraude", sob a presunção de que seria necessariamente criminoso a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços personalíssimos de artistas e/ou de jornalistas, em razão do efeito econômico que a celebração de tais contratos teria acarretado (menor ônus tributário) e sem que

tivesse sido carreado aos autos nenhum fato concreto comprovando o seu dolo é genérica e descabida.

Afirma que, à época dos fatos, havia uma relevante controvérsia jurídica envolvendo o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e a contratação de pessoas jurídicas para prestar serviços intelectuais personalíssimos por seus sócios e/ou empregados. E que o mero cabimento da ADC nº 66 ajuizada por CNCOM é a prova cabal e contundente disso.

Assevera que a existência da relevante controvérsia jurídica afasta, no caso, qualquer dolo para a prática de crimes contra a ordem tributária: são fatos que se auto excluem. E que, assim, comprovada, no caso, a relevante controvérsia jurídica, reconhecida pelo Plenário do STF, não há que se falar que ela teria agido com dolo deliberado para a prática de fraude.

Argumenta que a imputação de práticas criminosas não pode estar fundada em alegações generalizadas e meros "indícios", sendo necessário que a Fiscalização comprove (mediante perfeita demonstração), além da conduta típica, a presença de dolo na conduta do acusado. E destaca que fraude se prova com fato e não com meros indícios e ilações sobre alegações.

Diz que nunca teve a intenção de impedir a ocorrência de supostos fatos geradores das contribuições. Muito pelo contrário, nunca escondeu das Autoridades fazendárias nenhuma informação ou documento acerca da contratação de serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas, já tendo, inclusive, sido fiscalizada em anos anteriores acerca dessa mesma matéria (como, por exemplo, no processo nº 36392.001996/2007-36, referente ao ano-calendário 1995, cuja NFLD foi definitivamente cancelada na esfera administrativa, no processo nº 16682.721028/2015-87, referente ao ano-calendário 2010, no processo nº 16682.721233/2018-95, referente ao ano-calendário 2014, e no processo nº 16539.720015/2019-78, referente ao ano-calendário 2015, nos quais ainda não foram proferidas decisões administrativas definitivas).

Registra que na autuação fiscal em discussão no processo administrativo nº 16682.721028/2015-87 (relativo ao ano-calendário 2010), a Fiscalização exigiu contribuições relativas ao período de abril a dezembro de 2010, mas não exigiu multa qualificada de 150% e observou o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Destaca ainda, que a jurisprudência do STF tem se firmado no sentido de que é legítimo aos contribuintes buscarem, pelas vias legítimas, a economia fiscal e, portanto, se organizarem economicamente com esse único objetivo (o que sequer é o caso dos autos, pois, como visto, foi objetivo dos contratos é a prestação autônoma dos serviços contratados). Diz que além da ADC nº 66, esse entendimento também já foi manifestado pela Ministra Cármen Lúcia na ADI nº 2.446, que discute a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Afirma que é um contra-senso presumir o intuito doloso no caso concreto e imputar a prática de crime de fraude, ignorando por completo toda a controvérsia que existia em torno da matéria e o fato de que a contratação de serviços praticados por ela está em linha com o mercado, tem respaldo na lei (art. 129 da Lei nº 11.196/2005), amparo jurisprudencial (ADC nº 66, RE nº 958.252, ADPF nº 324 e decisões da Justiça do Trabalho), é adotado há muito tempo e a Fiscalização tem conhecimento desse procedimento também há muito tempo.

Conclui que a celebração dos contratos entre ela e as pessoas jurídicas contratadas não pode ser considerada hipótese dolosa de fraude. Complementa com jurisprudência do Carf sobre o tema e doutrina de Marco Aurélio Greco 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, ainda, que a multa de 150% é inconstitucional, pois viola o princípio do não confisco.

Por essas razões, considera indevida a qualificação da multa.

Pedido

Pede que os AI sejam julgados improcedentes, com a extinção integral dos créditos tributários.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ/06 julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 7119/7184):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

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.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A Autoridade Fiscal, ao aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, e ao observar o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE nº 66.
CONSTITUCIONALIDADE DO ART 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou, por maioria de votos, a constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

REGIME JURÍDICO PREVISTO NO ART 129 DA LEI Nº 11.196/2005.
AVALIAÇÃO DE LEGALIDADE E REGULARIDADE.

A opção pelo regime fiscal e previdenciário previsto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 permanece sujeita à avaliação de legalidade e regularidade pela administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, na hipótese de fraude.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE devidamente intimada da decisão da DRJ em 09/06/2021, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 7190, apresentou o recurso voluntário de fls. 7194/7312 em 07/07/2021.

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

Em primeiro plano, alega que se equivocou o julgador de primeira instância ao deixar de aplicar art. 129 da Lei nº 11.196/2005, declarado constitucional sem qualquer redução de texto pelo STF na ADC nº 66. Após colacionar trechos dos votos dos ministros para embasar seus argumentos, alega que o julgado na ADC 66 é vinculante e tem efeito *erga omnes*.

Assim, entende que a existência dos elementos da relação de emprego na prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, com a designação de quaisquer obrigações a sócios das prestadoras de serviços, não afasta a aplicação do regime fiscal e previdenciário previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/05.

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.

Afirma 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.

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.

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, personalidade, não eventualidade, onerosidade e, principalmente, subordinação, ao tempo em que alega que os contratos de prestação de serviços devem, 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 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.

Por fim, 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.

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

É o relatório.

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. 34 e ss):

9 Durante a ação fiscal, foram analisados os seguintes documentos:

- ☐ Estatuto Social.
- ☐ Folhas de Pagamento - FP digital.
- ☐ Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP), extraídas do sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).
- ☐ Contabilidade em meio digital.
- ☐ Notas Fiscais – NF de prestação de serviço.
- ☐ Contratos com prestadores de serviços.
- ☐ Cadastro de CNPJ

9.1 As GFIP consideradas por esta fiscalização, para efeitos de perda de espontaneidade pela empresa, são as que foram enviadas e estavam nos sistemas da RFB até a data de início da Ação Fiscal, ou seja, 08/04/2019.

(...)

20 A auditoria fiscal constatou que a empresa efetuou pagamentos de valores a empregados, indevidamente caracterizados como pessoas jurídicas, que prestaram serviços na figura de atores, diretores, jornalistas e etc à empresa, serviços estes de fato executados por pessoas físicas, de forma subordinada, pessoal, habitual e onerosa, constituindo vínculo empregatício. Para fins de simplificação, estes prestadores passarão a ser denominados de “intervenientes” no relatório fiscal.

20.1 Esta fiscalização se ateve à análise das contas contábeis utilizadas na ação fiscal anterior, listadas no quadro a seguir:

Código da Conta	Conta Contábil
431007	DIREITOS MERCHANDISING
431008	SERVICOS DE CRIACAO
431016	SERVICOS ARTISTICOS
431018	SERVICOS DE ENTRETENIMENTO
431034	SERVICOS JORNALISTICOS
431038	SERVICOS DE PRODUCAO
212117	SERVIÇOS YYCONTRATOS YYCP

(...)

20.3 Através da análise dos documentos apresentados e das contabilizações efetuadas, foram verificados elementos que caracterizam os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas como remuneração de segurados empregado.

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. 39/50), do qual transcreve-se o seguinte trecho:

PRESSUPOSTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO

20.4.1 HABITUALIDADE (NÃO EVENTUALIDADE)

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.

20.4.1.3 Verificou-se que os pagamentos aos prestadores de serviço são mensais, em sua grande maioria, durante todo o período do levantamento, sendo que os lançamentos contábeis comprovam o serviço prestado ao longo de todo o ano, com emissão de notas fiscais quase todas sequenciais. Mesmo nos poucos casos em que eventualmente não há pagamento em todos os meses, reportamo-nos ao fato de que, em que pese o serviço de um empregado dever ser prestado de forma contínua, sem afastamentos temporários razoáveis e fragmentação durante um período de trabalho e outro, não se pode afirmar que o serviço deva ocorrer sem intervalos entre prestações, o que seria falacioso e atentaria contra a realidade usual dos contratos de trabalho. Ou seja, traduzem o caráter de permanência, ainda que por um curto período determinado, não se qualificando como esporádicos.

(...)

20.4.2 SUBORDINAÇÃO

20.4.2.1 A subordinação pode se apresentar de diversas maneiras. Nos casos em tela, a subordinação decorre principalmente do fato que, o “interveniente”, através de um contrato, sujeita-se aos comandos e objetivos do empregador. O empregador define o que deve ser feito, quando deve ser feito e impõe limites. Ao “interveniente” cabe apenas cumprir e executar os serviços na condição determinada pelo empregador. No tocante ao intervenientes ligados ao Departamento de Jornalismo, a subordinação se verifica tanto nos chamados ao vivo quanto em reportagens ou programas previamente gravados, onde o profissional deve ater-se à linha editorial da empresa, frequentemente tendo que submeter o conteúdo que será apresentado à previa aprovação de superior. Já os “intervenientes” ligados ao entretenimento também são obrigados a participar das chamadas promocionais de quaisquer programas e eventos. A subordinação também se destaca quando se estabelece que o “Interveniente” está obrigado a prestar os serviços estabelecidos como objeto do contrato para toda e qualquer obra audiovisual que durante a relação contratual venha a ser produzida pela contratante, a critério desta, ou por outra empresa por ela designada, ou, ainda, participar de todo e qualquer projeto de

criação intelectual que venha a ser desenvolvido pela contratante. A contratante também poderá, a qualquer tempo e a seu exclusivo critério, substituir o "Interveniente" nas obras, podendo efetuar a substituição do crédito do nome do mesmo, o que, mais uma vez, demonstra a subordinação do profissional contratado à contratante.

20.4.2.2 Podemos extrair, de maneira genérica, várias cláusulas dos contratos que comprovam a subordinação descrita acima. A seguir, a título exemplificativo, várias cláusulas extraídas de um contrato típico feito com um "interveniente" ator.

(...)

20.4.2.3 Apesar dos "intervenientes" serem pessoas de alto poder aquisitivo e amplamente reconhecidas em razão da atividade que exerciam, estes se submetiam a todas as exigências da contratante, não afastando portanto a subordinação existente.

20.4.2.4 No período em questão, diversos diretores de programas, quase a totalidade de diretores de núcleo, os mais conhecidos autores de novelas, os principais apresentadores de telejornais, os apresentadores de programas de entretenimento da emissora, parte considerável dos atores e atrizes, os principais narradores e comentaristas esportivos e o principal locutor da emissora não constavam na Folha de Pagamento da GLOBO.

Tal amostragem comprova que os "intervenientes" estavam inseridos na estrutura organizacional da empresa, sendo indispensáveis para o seu funcionamento, e que portanto obedeciam suas diretrizes e normas, restando clara a subordinação. Pode-se ainda afirmar que diversos empregados constantes na Folha de Pagamento se subordinaram aos "intervenientes", o que reforça a inserção destas pessoas na estrutura hierárquica da empresa. Com o objetivo de assegurar seus objetivos empresariais, a GLOBO mantinha uma organização hierárquica da área de direção de programas. No caso das produções artísticas, havia diretores, diretores-gerais, diretores de núcleo e diretores de gênero. No caso do diretor de gênero, o nível mais alto desta hierarquia, tem-se as seguintes atribuições, conforme os contratos:

(...)

20.4.3 PESSOALIDADE

20.4.3.1 O trabalho que a empresa pretendia obter ao contratar a PJ era o de

um determinado e específico profissional, tanto que fazia constar nos contratos que o serviço seria executado pelo interveniente específico. Todos os contratos tem a cláusula que indica que o "interveniente", e apenas ele, é o profissional que deveria prestar o serviço. E este era também o sócio administrador da PJ contratada. Desta forma, a figura da PJ era totalmente dispensável para a execução dos trabalhos. Como exemplo podemos citar trechos cláusulas presente na maioria dos contratos (ou em seus aditivos):

(...)

20.4.3.2 A personalidade advém do fato de que os contratos eram elaborados visando a contratação da pessoa que detinha a habilidade específica, com a aptidão almejada para o cumprimento da demanda contratada, e não o de qualquer outra. A realização do trabalho era executada pela pessoa física do profissional e não pela pessoa jurídica.

20.4.3.3 Outra forma de demonstrar a clara personalidade é o nítido intuito dos contratos em garantir a exclusividade dos intervenientes, profissionais conhecidos pelos seu talento e disputados/desejados por outras empresas do mercado. Exemplo de cláusula contratual que garante a exclusividade (cláusula 4ª da maioria dos contratos):

(...)

20.4.4 ONEROSIDADE

20.4.4.1 A onerosidade é a retribuição ao empregado pelo serviço prestado ao empregador. Nos contratos firmados entre os profissionais contratados e a empresa, há cláusulas prevendo o pagamento mensal, sendo tal fato corroborado pelas notas fiscais sequenciais emitidas e pelos respectivos lançamentos contábeis. Na maioria dos casos, os pagamentos mensais são fixos e constantes, em clara diferenciação para os pagamentos pelos serviços executados por uma PJ de fato, onde os pagamentos tendem a ser mensalmente variáveis de acordo com o volume e qualidade dos serviços prestados. Desta forma esses pagamentos enquadram-se integralmente no conceito de remuneração adotado tanto pela legislação trabalhista quanto pela previdenciária. A seguir cláusula contratual exemplificativa da onerosidade:

(...)

20.4.4.3 Durante a vigência dos contratos, os “intervenientes” faziam jus a remuneração básica mensal, ainda que não estivessem participando de qualquer obra da GLOBO, ou seja, percebiam tal montante **pelo simples fato de estarem à disposição da contratante**.

20.4.4.4 Pode ser verificado nos contratos analisados dispositivos que garantiam remunerações adicionais aos “intervenientes”. Esses adicionais eram pagos, sob diversos títulos. Como exemplos, podem ser citados:

- Luvas contratuais.
- Remuneração adicional mensal a título de “Produtividade”, quando e enquanto o “interveniente” estivesse efetivamente prestando serviços em determinada obra audiovisual da GLOBO. Nesse caso, a remuneração básica mensal sofreria um acréscimo de, por exemplo, x% (‘xis’ por cento).

(...)

20.4.4.5 Em alguns contratos havia a remuneração adicional a título de merchandising, que decorria da participação obrigatória (conforme cláusula contratual) do “interveniente” nas ações de merchandising promovidas pela contratante em suas obras. Essa participação estava intrinsecamente ligada à prestação laboral pelos “intervenientes”. No caso de atores ou atrizes, por exemplo, a interpretação (objeto de seu contrato) poderia envolver o uso, o manuseio ou comentários favoráveis a determinado produto.

(...)

20.4.4.7 Outro ponto a ser destacado é que, em todos os contratos em questão, havia a previsão dos pagamentos da prestação dos serviços sempre no quinto dia do mês subsequente.

A autoridade fiscal analisou a existência dos elementos da relação empregatícia de forma detalhada e individualizada para cada contrato analisado, conforme fls. 58/822:

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 150 contratos objeto do lançamento, evidenciando-se a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, conforme detalhado nos itens 20.39.1. a 20.39.158 do Relatório Fiscal (fls. 58/822).

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 e constante, pelo simples fato de estarem à disposição da GLOBO (remuneração fixa mensal, montantes adicionais pré-estabelecidos ou percentuais sobre a remuneração fixa) (fl. 46)
- 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) (fl. 42);
- 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.

Ainda quanto a subordinação, registre-se que a capacidade intelectual/artística, por si só, não exclui a caracterização da subordinação, conforme bem nos orienta a professora 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, personalidade, 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 sistematicamente e apurados em fiscalizações anteriores em face da RECORRENTE. Os processos nº 16682.721233/2018-95 (relativo a fatos ocorridos no ano-calendário 2014) e nº 16539.720015/2019-78 (relativo a fatos ocorridos no ano-calendário 2015) encontram-se sob relatoria deste mesmo Conselheiro.

Já o 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 2016, 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 aos processos nº 16682.721233/2018-95 e nº 16539.720015/2019-78, os quais encontram-se sob relatoria deste mesmo Conselheiro e foram 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. 7172/7176):

Interveniente Ana Maria Braga Maffei

Quanto ao contrato mantido com a empresa Âmbar Agência de Eventos e Editora Ltda., da qual é sócia a apresentadora Ana Maria Braga, a defesa afirma que a previsão de quantia mínima por ações de merchandising não é apta para caracterizar a subordinação com a sócia da pessoa jurídica contratada, pois consiste, apenas, em componente integrante da retribuição acordada (fixada levando em conta as melhores estimativas das partes), e não no modo pelo qual tais ações deveriam ser realizadas. Acrescenta que essa regra demonstra, na verdade, que a contratação em causa envolve pessoa jurídica com grande poder de negociação, e não contrato de trabalho com hipossuficiente. Alega que também é descabida a afirmação no sentido de que a pessoa jurídica contratada não assumiria nenhum risco do empreendimento, pois, conforme se observa da leitura do respectivo contrato, há a previsão de imposição de multas milionárias no caso de não cumprimento de obrigações assumidas pelas partes, o que não se coaduna com uma relação empregatícia.

Nesse ponto, ainda que não se possa falar em hipossuficiência econômica, em razão dos valores pagos à mencionada apresentadora, o estabelecimento de uma remuneração mínima revela que a apresentadora 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 na conduta 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.

Em relação à vedação de concessão e veiculação de entrevistas para a divulgação das peças teatrais para empresas concorrentes, a defesa afirma que ela também não interfere no modo da prestação do serviço objeto do contrato firmado e que se trata de nuance decorrente da exclusividade anuída entre as partes, que é muito usual na contratação entre pessoas jurídicas.

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, 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 mencionadas anteriormente nesse voto e outras que corroboram a relação entre a sócia da pessoa da PJ e a Impugnante, tais como: indeterminação dos serviços contratados (uma vez que o objeto do contrato é a prestação de serviços de “apresentação de programas”); 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, dentre outras.

A defesa argumenta que, por outro lado, pela leitura das próprias cláusulas dos contratos, é possível constatar que a contratada tinha grande poder de negociação e exercia com autonomia, além dos serviços de apresentação, outras atividades paralelas, que não são usuais numa relação de emprego. Contudo, o fato de a apresentadora Ana Maria Braga ter a permissão contratual para realizar atividades paralelas, não implica ausência de subordinação. Desse fato não é possível deduzir que ela exerça o seu labor de modo autônomo.

Assim como os demais apresentadores, 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 da apresentadora em uma cadeia de comando administrativo, representada pelos dirigentes de núcleo e pela própria direção do programa.

Pelas razões acima, tem-se que se mostram corretos o enquadramento da interveniente Ana Maria Braga Maffei como segurada empregada e o consequente lançamento das contribuições devidas.

Interveniente Fausto Corrêa Silva.

Em relação ao caso do contrato mantido com as pessoas jurídicas BELLARA Produções Artísticas Ltda. e FASIL PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA, das quais é sócio o apresentador Fausto Silva, a Impugnante reporta-se às razões expostas para rebater a afirmação de que o sócio das pessoas jurídicas contratadas integrava-se aos seus objetivos empresariais, as quais já foram analisadas neste o voto.

Diz que também é descabida a afirmação no sentido de que as pessoas jurídicas contratadas não assumiriam nenhum risco do empreendimento, já que tinha garantida, além de sua remuneração, uma quantia mínima para participar das ações de

merchandising. E, para evitar repetições desnecessárias, se reporta às razões apresentadas acima. Nesse ponto, repise-se o posicionamento exposto no item anterior, sobre a Interveniente Ana Maria Braga Maffei.

A Impugnante acrescenta que a cláusula contratual que lhe conferia o poder de cancelar a obra audiovisual em casos de eventos especiais (mencionada no item 20.39.124.1 do Relatório Fiscal) não configura subordinação, ao contrário, revela justamente sua ausência, já que a pessoa jurídica contratada tinha poderes para determinar o conteúdo e o formato das obras audiovisuais para os quais os serviços de apresentação seriam prestados. Argumenta que a possibilidade de cancelamento das referidas obras não interfere no modus operandi da prestação dos serviços nem configura meio de fiscalização ou de imposição de sanção disciplinar ao prestador de serviços. Trata-se, apenas, de prerrogativa de deixar de exibir o programa para o qual os serviços foram prestados em casos excepcionais (como, por exemplo, quando há simultaneamente a realização de jogos da Copa do Mundo de que participe a seleção brasileira).

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 todas as demais cláusulas padronizadas mencionadas anteriormente nesse voto e outras que corroboram a relação entre a sócia da pessoa da PJ e a Impugnante.

A defesa alega que o fato de o sócio das pessoas jurídicas contratadas ser um "exímio garoto propaganda" e aumentar "a rentabilidade do merchandising", são absolutamente compatíveis com a prestação de serviços de natureza civil, além de não apresentarem qualquer relação com o modo da prestação do serviço objeto do contrato firmado. No ponto, é importante destacar que tal fato é sim compatível com prestação de serviços de natureza civil e que não foi utilizado, isoladamente, com esse intuito, mas para destacar que a atuação do apresentador integrava-se aos objetivos empresariais da Globo.

A emissora não "aluga" 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 gerenciamento do seu próprio negócio, cujo desempenho está diretamente atrelado à aceitação pública dos programas exibidos. E o apresentador submete-se às diretrizes estabelecidas pela direção do próprio programa.

Obviamente, como também já afirmado, 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 se mostram corretos o seu enquadramento como segurado empregado e o conseqüente lançamento das contribuições devidas.

Intervenientes Luciano Huck E Sérgio Groisman.

Em relação aos contratos mantidos com as pessoas jurídicas LHRIO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA e SG PRODUÇÕES S/A LTDA 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.

Em relação a tal alegação, repise-se o posicionamento exposto no item desse voto relativo aos contratos mantidos com as pessoas jurídicas das quais são sócios os

apresentadores Ana Maria Braga e 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.

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

Interveniente Fernanda Cama Pereira Lima.

Quanto ao contrato mantido com as pessoas jurídicas NANALIMA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E CULTURAIS LTDA e ZEZO PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E CULTURAIS LTDA das quais é sócia a apresentadora e autora Fernanda Lima, a Impugnante afirma que as cláusulas aludidas pela Fiscalização na letra “e” o item 20.39.125.6 não conferem nenhum poder de mando dela sobre a sócia das pessoas jurídicas e não têm por objetivo regular o modo pelo qual os serviços serão prestados pelas empresas contratadas. Versam, na verdade, sobre a criação intelectual encomendada e a preservação da sua gestão para que todas as contribuições dos criadores intelectuais possam se fundir em uma única obra intelectual - a produção audiovisual.

Diz que embora seja livre a criação artística, a obra audiovisual coletiva é uma criação complexa fruto da reunião de diversas criações intelectuais realizadas sob a organização do produtor audiovisual (art. 50, VIII, “h”, da Lei nº 9.610/1998). E que cabe a ela, na qualidade de organizadora da obra coletiva, a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva, bem como a gestão da produção audiovisual, regulando a contribuição de cada um dos criadores (art. 17, § 2º, da Lei nº 9.610/1998). Já em relação às participações individuais, o caput do citado art. 17 assegura sua proteção, podendo qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada (§ 1º do art. 17).

Alega que os contratos concedem uma autorização prévia e expressa para que ela, na qualidade de produtora audiovisual e organizadora das contribuições intelectuais individuais, promova as modificações necessárias para a realização, finalização e exibição da obra audiovisual. E permitem a sua pacífica gestão sobre a obra audiovisual, sem que se constitua afronta à integridade da criação intelectual e consequente violação a direitos morais de autor. Afirma que se tratando de obra realizada sob encomenda e destinada à produção de obra audiovisual, a autorização para a modificação das criações intelectuais fruto das contribuições individuais, bem como a desvinculação do nome do criador são prescritas para que se atenda à ordem inscrita no art. 24 da Lei 9.610/1998.

Conclui que, preservada a liberdade de criação do criador intelectual, as cláusulas contratuais estão em total consonância com os princípios estabelecidos na Lei de Proteção aos Direitos Autorais e que ao contrário do que concluiu a Fiscalização, justamente a possibilidade de discordância quanto às modificações solicitadas por ela e a consequente notificação pelas prestadoras de serviços contratadas, para desvincular dos créditos da obra o nome de seu sócio revelam a ausência de subordinação. Diz que a subordinação existiria se, nesses casos, os prestadores de serviços fossem obrigados a acatar as alterações determinadas e, na hipótese de recusa, houvesse imposição de sanção disciplinar.

Primeiramente, registre-se que 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.

E, especificamente, em relação a cláusulas aludidas pela Fiscalização na letra “e” o item 20.39.125.6, tem-se que as cláusulas indicadas que conferem à autuada o poder de determinar a forma como se dava a prestação de serviços de autora, uma vez que quem

definia o tipo de texto, número de capítulos e duração era a Globo. Além disso, a Globo, a seu critério, podia realizar modificações ou demandar que a autora realizasse alterações na obra escrita. A autora deveria aceitar as modificações feitas na obra escrita ou solicitadas pela Globo e caso discordasse, poderia apenas solicitar a retirada do seu nome do crédito da obra.

Portanto, embora a autora tivesse liberdade de criar seus textos fora das dependências da autuada, ela submetia-se às suas demandas, diretrizes e aos seus poderes em relação aos textos criados, conforme determinado nos contratos.

Não se está aqui diante de uma cláusula que visa apenas proteger os direitos de autor e regular os direitos e deveres dele decorrentes, como afirma a defesa. Importa ressaltar que o poder de decisão acerca do texto é conferido à autuada. Ao autor, restava a possibilidade de desassociar a obra do seu nome, caso não concordasse com as determinações da Impugnante.

Portanto, restou demonstrada a presença da subordinação na prestação de serviços da apresentadora Fernanda Lima.

Interveniente Mário Gomes da Rocha Filho.

Em relação ao contrato mantido com a pessoa jurídica MR PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E PROMOCIONAIS das qual é sócio o diretor musical Mário Gomes da Rocha Filho, a Impugnante se reporta às razões apresentadas anteriormente, pois, diante da discordância da Contratada sobre os critérios de seleção dos fonogramas, poderá o colaborador solicitar que seu nome seja desvinculado como criador da produção musical, no legítimo exercício dos direitos morais garantidos pela Lei.

Nesse ponto, repise-se o posicionamento exposto no item anterior, sobre a Interveniente Fernanda Cama Pereira Lima.

Assim, também restou demonstrada a presença da subordinação na prestação de serviços do diretor musical Mário Gomes da Rocha Filho.

(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 quase 800 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.

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. 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 chancelar 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.

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 dolosa de impedir o conhecimento, pelo Fisco, de supostos fatos geradores das contribuições e que nunca escondeu das autoridades quaisquer informações ou documentos acerca dos fatos.

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 “*de maneira livre e consciente, utilizando-se da prática de “pejotização”, objetivou impedir o conhecimento pela autoridade tributária de fatos geradores*” (fl. 824).

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 fraude, situação prevista na Lei nº 4.502/64 que autoriza a qualificação da infração.

A autoridade fiscal constatou a ocorrência de fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/64), na medida em que a RECORRENTE se valeu de pessoas jurídicas para encobrir a verdadeira relação de trabalho existente, procurando dessa maneira evitar a incidência das contribuições previdenciárias. Desta forma, recorreu a estratégias e subterfúgios com vistas a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

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.

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 fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, pois impediu ou retardou a 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.

Ou seja, 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 sistematicamente e apurados em fiscalizações anteriores em face da RECORRENTE, objeto dos processos nº 16682.721028/2015-

87 (fatos relativos ao ano de 2010), nº 16682.721233/2018-95 (fatos relativos ao ano de 2014) e nº 16539.720015/2019-78 (fatos relativos ao ano de 2015).

Ou seja, mesmo diante de uma fiscalização ocorrida mais de 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 Salvador/BA quando do julgamento do processo nº 16539.720015/2019-78, do qual a RECORRENTE também é parte e tem por objeto lançamentos dos fatos relativos ao ano de 2015:

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 para-fiscais 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. 7300).

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. 4ª 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.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim