



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721028/2015-87
ACÓRDÃO	9202-011.678 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

INDENIZAÇÃO POR DISPENSA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREJUÍZO NÃO COMPROVADO.

Indenização pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Ausente este requisito, a verba paga pelo empregador com habitualidade integra o salário de contribuição do empregado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, apenas em relação à matéria “verba indenizatória prevista em CCT”, e no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe

provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de fls. 1406/1459 interposto pela contribuinte em face do acórdão nº 2402-006.976 (fls. 1189/1220), integrado pelo Acórdão de embargos nº 2402-007.496 (fls. 1383/1389), os quais deram parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar apenas o lançamento das diferenças de RAT/FAP, referentes ao CNPJ 27.865.757/0023-00, uma vez que atingidas pela decadência, conforme disposto em ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

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

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

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Acórdão de embargos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão se omitir sobre ponto em relação ao qual deveria ter se pronunciado a Turma.

LANÇAMENTO FISCAL. PRESUNÇÃO. LEGALIDADE E VERACIDADE. AFASTAMENTO. PROVA.

O lançamento fiscal, devidamente motivado, goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, e deve ser mantido quando o Recorrente não apresenta prova robusta e inequívoca capaz de afastar essa presunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada no Acórdão nº 2402-006.976.

Salienta-se que o acórdão de embargos tem por objeto apenas omissão envolvendo a alocação de parte dos sócios das pessoas jurídicas em estabelecimento específico da contribuinte com a finalidade de apurar a alíquota SAT/RAT. Portanto, como adiante esclarecido, não guarda relação com o objeto do recurso ora analisado.

O presente caso envolve o lançamento de contribuição social, parte patronal, inclusive a GILRAT, além de contribuição social destinada a Terceiros, relativas às competências 04/2010 a 12/2010.

De acordo com o acórdão recorrido, o lançamento decorreu da constatação da existência de *“segurados empregados que prestaram serviços numa relação contratual que foi formalizada indevidamente como se fosse pactuada entre o autuado e as pessoas jurídicas das quais esses segurados são sócios”*. Ademais, não foram recolhidas nem declaradas as contribuições incidentes sobre valores pagos a segurados empregados sob o título de *“indenização”* previsto nas Convenções Coletivas de Trabalho – CCT.

Inconformado com o acórdão recorrido, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 1406/1459.

Conforme despacho de admissibilidade de fls. 1650/1679, foi dado parcial seguimento ao recurso, apenas em relação às matérias: **a) caracterização da relação de emprego por “atacado”** (com base nos paradigmas nº 2401-004.641 e 2401-004.063); e **c) verba indenizatória prevista em CCT** (com base nos paradigmas nº 2202-005.191 e 2202-003.379).

O mencionado seguimento parcial do recurso foi mantido após a interposição de agravo pelo contribuinte (fls. 1737/1745).

A Fazenda Nacional foi cientificada e apresentou as contrarrazões de fls. 1774/1784.

Posteriormente, às fls. 1872/1883 a contribuinte apresenta manifestação relatando fatos supervenientes, quais sejam:

- *DECISÃO PELO PLENÁRIO DO STF NO JULGAMENTO DA AÇÃO DECLARATÓRIA, DE CONSTITUCIONALIDADE (ADC) Nº 66 E DA NECESSÁRIA, VINCULAÇÃO DOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA AO ENTENDIMENTO NELA ADOTADO;*
- *RECLAMAÇÕES JULGADAS POR AMBAS AS TURMAS DO STF EM CASOS DE “PEJOTIZAÇÃO” ENVOLVENDO HIPERSUFICIENTES*

- *EDIÇÃO DO DECRETO N° 10.854, DE 10.11.2021, E DA SUA NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA NO ÂMBITO DO CARF*

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- a) caracterização da relação de emprego por “atacado”** (com base nos paradigmas nº 2401-004.641 e 2401-004.063); e
- c) verba indenizatória prevista em CCT** (com base nos paradigmas nº 2202-005.191 e 2202-003.379)

I. CONHECIMENTO

I.a) Caracterização Da Relação De Emprego Por “Atacado”

A Fazenda Nacional pleiteou o não conhecimento recursal neste ponto, ao argumento de que a sua análise demandaria a rediscussão de matéria probatória, o que é vedado é sede de recurso especial.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1188/1220):

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

(...)

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

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

(...)

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

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

[...]

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

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

(...)

Um ‘contrato típico’ (conforme denominação adotada pela fiscalização) referente à atividade de autor consta no Anexo 8 dos autos. Na defesa, o

sujeito passivo não apresentou o contrato de prestação de serviços, assim como não demonstrou que a contratação de serviços através da empresa Diversus seguiu metodologia diversa da utilizada na contratação das demais pessoas jurídicas cujos sócios exerciam a atividade de autor.

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

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

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

(...)

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

(...)

Da caracterização da relação de emprego

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

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

I - como empregado:

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

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

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

Pessoalidade

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

(...)

Não eventualidade

(...)

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

E, nossa ótica, esse é um viés da eventualidade e não uma contradição em relação à legislação trabalhista. Ademais, a fiscalização também verificou a presença da não eventualidade por meio da habitualidade, segundo se observa nos seguintes excertos do relatório fiscal:

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

(...)

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.

(...)

Subordinação

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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.

Sobre a matéria, cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2401-004.641:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO CALCADO NA RELAÇÃO DE EMPREGO. NÃO OCORRÊNCIA.

Compete à autoridade lançadora demonstrar os pressupostos do vínculo empregatício, com a presença de todos os elementos necessários à configuração da relação de emprego, para o devido enquadramento previdenciário das pessoas físicas como seguradas empregadas, nos termos de incidência previdenciária destacada no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar os requisitos da pessoalidade, habitualidade e subordinação, ensejadores do vínculo empregatício, conforme noticiado na peça acusatória.

(...)

Relatório

(...)

De acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização caracteriza as consultoras de vendas como seguradas empregadas, aduzindo que, para executar seu negócio, a empresa estrutura a carreira das consultoras de venda através de uma progressão baseada em desempenho de vendas denominado Carreira Brasil, em que são observados todos os tipos de exigências e benefícios de cargo.

Afirma que encontram-se presentes todos os elementos de uma relação empregatícia e que, especificamente no que tange à subordinação, deve ser analisada pelo enfoque objetivo, que diz respeito ao modo como o serviço deve ser executado.

Para caracterizar a subordinação, faz a análise das atribuições da *executiva especial*, de acordo com o contrato fornecido pela empresa às fls. 173/187, dos benefícios vinculados ao desempenho das consultoras de vendas, tais como bônus, programa troféu sobre rodas, viagens e joias, e conclui que resta caracterizada a subordinação estrutural.

(...)

Voto

(...)

Como se vê, o lançamento foi amparado na caracterização da relação de emprego entre as consultoras de venda e a Recorrente, e a consequente consideração das remunerações referente ao bônus consultora de vendas, ao benefício do car program e aos outros benefícios - seminários joias e viagens diretoras, como salário de contribuição, com a incidência da contribuição previdenciária destacada no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91.

Nessa seara tributária, compete à autoridade lançadora demonstrar os pressupostos do vínculo empregatício, com a presença dos elementos necessários à configuração da relação de emprego para o devido enquadramento previdenciário das pessoas físicas indicadas nos relatórios (fls. 224/568 e 690/1088), como seguradas empregadas.

Consoante se destaca no Relatório do Processo Administrativo, a acusação fiscal se restringiu a identificar a prestação de serviços desenvolvida pelas consultoras de vendas como caracterizadora da relação de emprego de acordo com os pressupostos estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

(...)

Afirma que, além de restarem comprovados os elementos da pessoalidade, não-eventualidade e onerosidade, encontra-se evidenciada a subordinação estrutural,

na medida em que as consultoras de vendas integram a dinâmica estrutural de funcionamento da tomadora de serviços.

Diante da decisão de piso que firmou entendimento no sentido de que os fatos estão condizentes com a relação jurídica de emprego, aduziu a Recorrente em sua peça recursal, a inexistência dos elementos da pessoalidade, habitualidade (não-eventualidade) e subordinação.

(...)

Em face da delimitação do litígio instaurado, cumpre a verificação do preenchimento fático-jurídico estabelecido nos arts. 2º e 3º da CLT de modo a legitimar a cobrança perfectibilizada nos Autos de Infração.

(...)

Conforme se verifica, a consultora independente compra os produtos diretamente da Mary Kay para os comercializar ao consumidor final, tendo total liberdade para gerir os seus negócios da forma que lhe seja mais rentável, delimitar sua área de atuação em qualquer lugar do território nacional, conceder descontos ou vender de forma parcelada, assumindo totalmente os riscos da transação comercial. O produto adquirido pode até não ser vendido, caso não consiga comercializá-lo ou queira adquiri-lo para si.

Notoriamente, os riscos da atividade econômica são assumidos pela própria pessoa física que dirige a prestação do serviço e, dentro da sua liberdade econômica, poderá revender produtos e arrematar novas consultoras.

Destaque-se que a consultora de vendas poderá se fazer substituir por outra pessoa, como um parente, um encarregado de vendas, o que, a meu ver, desconfigura a pessoalidade na prestação do serviço.

A liberdade no horário é uma das características desse tipo de vendedora de produtos cosméticos. Não existe a habitualidade que caracteriza uma relação de emprego. O tempo para vender ou arrematar novas revendedoras para a obtenção de bônus é de livre escolha da consultora. Ademais, não há constância no recebimento e nem no valor do bônus em virtude da liberdade na sua forma de trabalho. Não se configura, portanto, o requisito da habitualidade (não eventualidade).

No que tange à subordinação, a acusação fiscal afirma a sua existência como o dever de obediência, sujeição às regras, orientações e normas estabelecidas pelo empregador inerentes ao contrato, à função, desde que balizadas pelos limites legais.

(...)

A questão da subordinação deve ser apurada de forma individualizada para cada fato, não comportando apuração de forma genérica, conforme efetuado pela acusação fiscal. A existência do poder diretivo do empregador, é imprescindível para a determinação do vínculo de emprego.

Notoriamente, em análise à prática da venda de produtos de beleza, leva ao caminho da relação de trabalho autônomo, não empregatício, pela própria liberdade nº exercício da atividade. O que existe é um contrato com diretrizes em que a consultora de vendas atende se lhe aprouver.

Nesse contexto, cabe observar que mesmo em uma relação de trabalho autônomo existe um determinado parâmetro na sua realização, uma diretriz, uma orientação quanto ao resultado almejado, o que não significa trabalho subordinado. O cumprimento de determinados objetivos constantes nos contratos de diretora independente e no contrato de uso de carro são características comuns aos mais diversos contratos, em que as partes têm direitos e obrigações, mas nem por isso têm o condão de transformar essa relação em empregatícia.

(...)

Como visto, não obstante as orientações realizadas pela empresa Recorrente para melhor desempenho nas atividades de vendas, para a ocorrência da subordinação, seria necessária a demonstração adicional da intensidade do poder diretivo e disciplinar do empregador. Caso a intensidade das ordens no tocante à prestação dos serviços seja do tomador, resta afastada a autonomia e caracterizada a subordinação, o que, no entendimento desta julgadora, não restou demonstrado.

Não obstante o esforço fiscal de trazer toda a fundamentação teórica acerca da subordinação, é frágil a caracterização do vínculo empregatício com vistas à incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91, quando a acusação fiscal sequer traz, de maneira individualizada, a demonstração da relação das consultoras constantes nos demonstrativos de bônus com a empresa Recorrente. A caracterização, como já afirmado, foi feita de forma genérica.

(...)

Entendo que este primeiro paradigma apresentado não demonstra a divergência jurisprudencial quanto à matéria objeto de recurso.

Como exposto, o ponto que a contribuinte pretende devolver para discussão é a (im)possibilidade da caracterização da relação de emprego por “atacado”, ou seja, se é possível considerar esta relação mediante a análise de apenas alguns contratos dentro de um universo maior.

Todavia, não me parece que o ponto nodal do acórdão paradigma nº 2401-004.641 envolva a discussão da referida matéria. Conforme bem demonstrado pelos trechos acima transcritos, o primeiro paradigma trata de caso em que *“a acusação fiscal se restringiu a identificar a prestação de serviços desenvolvida pelas consultoras de vendas como caracterizadora da relação de emprego de acordo com os pressupostos estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)”*, sendo este o litígio delimitado no caso.

Do exposto, o que está em jogo no âmbito deste Tribunal Administrativo é a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como segurado obrigatório, exclusivamente para fins previdenciários. Ou seja, as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados, estão descritas no inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, e não no artigo 3º da CLT.

No paradigma nº 2401-004.641, a contribuinte discute e pretende afastar a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego. Por outro lado, no presente caso, consta em diversas passagens do acórdão recorrido que a contribuinte *“deixou de indicar, de forma objetiva, qualquer situação/fato relacionado a qualquer das 408 pessoas jurídicas contratadas que pudesse eventualmente contrariar as informações contidas no Relatório Fiscal”*. Tal afirmação converge para o entendimento de que os elementos da relação de emprego sequer foram discutidos objetivamente no presente caso.

Ademais, a despeito do recorrente destacar trecho do paradigma no sentido de defender que *“a questão da subordinação deve ser apurada de forma individualizada para cada fato, não comportando apuração de forma genérica”*, existe uma questão anterior à mencionada análise, que é de natureza eminentemente fática.

Por fim, mas não menos importante, extrai-se de diversos trechos do acórdão recorrido que a fiscalização analisou detidamente todos os contratos apresentados pela contribuinte. O que a autoridade lançadora fez, no caso, foi eleger alguns contratos os quais denominou de “típicos” a fim de representar cada atividade desempenhada pelos contratados, pois os instrumentos possuíam cláusulas contratuais similares. Afirmou ter procedido de tal forma *“para facilitar a demonstração dos fatos constatados”*.

Ora, do acima exposto, entendo não haver a citada divergência jurisprudencial, pois, ao fim e ao cabo, o recorrido deixa evidente que houve a análise de todos os contratos.

Com isso, não se pode afirmar que a turma paradigmática daria provimento ao recurso da ora contribuinte, pois a questão está bastante escorada na análise do trabalho da fiscalização, o qual foi eminentemente probatório.

Prosseguindo na análise do conhecimento, cito trechos do segundo paradigma, acórdão nº 2401-004.063:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CARACTERIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇO COMO EMPREGADOS DA TOMADORA. NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA E PORMENORIZADA DOS FATOS E CARACTERÍSTICAS DE CADA UMA DAS PESSOAS JURÍDICAS À PESSOA JURÍDICA APONTADA COMO EMPREGADORA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL.

Deixando o AFRFB de comprovar, pormenorizadamente, a caracterização de cada uma das pessoas jurídicas prestadoras de serviço como empregados da tomadora, implica-se na improcedência do lançamento por ofensa ao art. 142 do CTN, ante a ausência de comprovação do fato gerador da contribuição previdenciária a cargo da pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Provido.

(...)

Voto

(...)

Para melhor didática, eis o rol de pessoas jurídicas tidas pela fiscalização como, na verdade, empregados da recorrente (fls. 226/227):

(...)

Ainda, no relatório fiscal, o AFRFB traz toda a fundamentação (teórica) acerca das características da relação de emprego. Muito bem fundamentado, inclusive, especifica o que é PESSOALIDADE, HABITUALIDADE E NÃOEVENTUALIDADE, REMUNERAÇÃO e SUBORDINAÇÃO.

(...)

Portanto, para que se realize o lançamento, ainda que com base na primazia da verdade material (como mencionado pelo próprio AFRFB: "*constatação da realidade fática da prestação do serviço se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes*"), basta a demonstração, individualizada, das características da prestação de serviço de cada uma das pessoas jurídicas acima mencionadas e o seu enquadramento como pessoa física empregada da recorrente.

Todavia, o AFRFB deixou de realizar o elo entre os fundamentos teóricos por ele trazidos ao Relatório Fiscal e a realidade fática INDIVIDUALIZADA de cada pessoa jurídica descaracterizada.

Assiste razão ao contribuinte quando menciona que o lançamento se dá com base em meras e poucas presunções que, todavia, não seriam suficientes para comprovar a relação de emprego entre os sócios das pessoas jurídicas e a recorrente.

Não há, no Relatório Fiscal (fls. 219/236), qualquer explanação individualizada em relação às pessoas jurídicas "desqualificadas". Destaco o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 230) para fim de demonstrar a sua total generalidade [...]

(...)

Traz a recorrente, por meio de amostragem (o que diga-se, embora não amplamente satisfatória, já é imensamente mais diligente do que a autoridade fiscal) exemplos extraídos das próprias planilhas acostadas ao PAF pela própria fiscalização (fl. 413), bem como o razão contábil da recorrente, que demonstram

valores absolutamente distintos em cada mês de pagamento para determinada empresa.

Ressalte-se, ainda, que os próprios contratos de prestação de serviço, trazidos ao PAF, demonstram uma gama de serviços bastante distinta entre si, com características próprias, que deveria o AFRFB demonstrar o liame entre o objeto dos contratos e suas condições, como liame empregatício apontado.

Assim, entendo que o presente Auto de Infração de obrigação principal, por ausência de fundamentação legal adequada da fiscalização, em especial a indicação da ocorrência do fato gerador, fere o lançamento tributário, por ausência de cumprimento de requisito intrínseco ao lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN:

Nota-se que, assim como o primeiro paradigma, neste acórdão nº 2401-004.063 também houve questão fática envolvendo a análise individualizada dos contratos, haja vista “uma gama de serviços bastante distinta entre si”.

Por sua vez, no caso recorrido, como exposto, os contratos eram bastante semelhantes entre si, sendo suficiente a análise dos “contratos típicos”, conforme denominado pela autoridade fiscal.

Ademais, no acórdão recorrido existe trecho que o relator acabou se valendo das razões de decidir da DRJ, tendo reproduzido o trecho constante às fls. 1198/1201. Neste excerto citado pelo acórdão recorrido são apresentadas passagens do Relatório Fiscal, onde restou consubstanciado que “a fiscalização analisou todos os contratos de prestação de serviços firmados entre o sujeito passivo e as pessoas jurídicas, que foram apresentados pelo contribuinte à auditoria fiscal” (fl. 1198). Ou seja, está nítido que a contribuinte sequer apresentou todos os contratos envolvendo as situações investigadas.

Verifica-se contexto fático distinto entre os casos, o que afasta a possibilidade de conhecimento do recurso especial.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 118, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Portanto, não merece conhecimento o recurso neste ponto.

I.c) VERBA INDENIZATÓRIA PREVISTA EM CCT

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1188/1220):

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

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

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

E não cabe o enquadramento dessa verba na regra do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, que trata dos ganhos eventuais, pois eventual é o ganho inesperado (não previsto), o que não ocorre no caso em comento, uma vez que tal indenização está prevista em CCT, sendo paga quando atendidos determinados requisitos, o que afasta, também, a liberalidade quanto ao seu pagamento."

Cito trechos do voto proferido nos acórdãos paradigmas nº 2202-005.191 e 2202-003.379:

Acórdão 2202-005.191

"PAGAMENTO REALIZADO AO EMPREGADO POR FORÇA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PARA HIPÓTESE DE DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O pagamento realizado uma única vez a título de 'indenização adicional' por força de convenção coletiva de trabalho, para a hipótese de dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa, caracterizando-se como ganho eventual, afasta a incidência de contribuição previdenciária, não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração."

[...]

Voto

(...)

De toda sorte, verifico a improcedência da autuação sobre tal rubrica. Isto porque, o pagamento da chamada 'Indenização Adicional', que tem por base 'a dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa' em razão de negociação coletiva ao ser pago uma única vez, por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de 'ganho eventual', não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração.

Aliás, não creio que restem dúvidas de que o referido valor e o motivo de seu pagamento não correspondem a serviços prestados, nem em tempo à disposição do empregador, não tendo qualquer natureza contraprestativa, de modo a não corresponder a salário. Sua natureza jurídica é bem peculiar, face a liberalidade, de qualquer sorte mais se aproxima de uma multa (não indenizatória) podendo ser tido como um ganho eventual pelo ponto de vista do empregado, daí não integrar o salário-de-contribuição.

Por conseguinte, deve-se afastar o conceito de salário-de-contribuição da referida rubrica, ex vi do art. 28, § 9º, alínea "e", item "7" (ganho eventual).

Acórdão nº 2202-003.379

"4. Gratificações

A recorrente alega a falta de habitualidade na concessão da gratificação e que a mesma só é paga a alguns funcionários. Ainda, que em alguns casos o referido pagamento decorreu por indenização por conta de rescisão contratual.

Em recente julgado deste Conselho, assim restou decidido quando do julgamento, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em sessão de 16 de fevereiro de 2016:

ISENÇÃO. GANHOS EVENTUAIS. Os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária. Art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91.

GANHOS EVENTUAIS. CONCEITUAÇÃO. A isenção contida no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, não estabelece como condição que o pagamento decorra de liberalidade do empregador. Diferentemente da CLT, que estipula em seu artigo 457, parágrafo 1º, que as gratificações ajustadas integram o salário e, portanto, as por liberalidade não -, a questão relativa ao ajuste prévio do pagamento não consta da legislação previdenciária – conceituar eventualidade como decorrente do fortuito, de liberalidade ou da área incompatível com as características da remuneração. (Acórdão nº 2401-004.107. Relator André Luis Mársico Lombardi)

Acrescento ainda que diversos destes pagamentos foram realizados para empregados que tiveram a rescisão de seu contrato de trabalho, possuindo assim esta gratificação nítido caráter de indenizar a perda do emprego.

Diante disto, compreendo que os pagamentos realizados sem habitualidade, ainda que por mera liberalidade do empregador, não sofrem a incidência de contribuição previdenciária por não comporem o salário-de-contribuição, o que se fundamenta pelo disposto no art. 28, § 9º, "e", item 7, da Lei 8.212/91, por este não integrar o salário-de-contribuição".

Percebe-se que há a semelhança fática, pois, em ambos os acórdãos se discute a natureza de verba prevista em CCT, paga ao empregado na sua desvinculação à empresa sem justa causa.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido restou entendido que a verba paga ao empregado, decorrente de dispensa sem justa causa não se encontram amparados pelo § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 1991, não sendo o caso de pagamentos eventuais, enquanto que ambos os paradigmas consideraram que estar-se-ia diante de pagamentos eventuais, não sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.

Portanto, deve ser conhecido o recurso do contribuinte neste ponto.

II. MÉRITO

II.c) VERBA INDENIZATÓRIA PREVISTA EM CCT

O presente caso trata da incidência de contribuição previdenciária sobre suposta indenização decorrente de rescisão contratual estabelecida em convenção coletiva de trabalho. Neste sentido, o Relatório Fiscal dispõe o seguinte:

75. Verificou-se que as parcelas correspondentes às rubricas da folha de pagamento "3290 — Indenização Adicional Acordo" e "3291 — Dif Indenização Adicional Acordo" referem-se a indenização adicional paga aos empregados em caso de rescisão de contrato de trabalho, em função da idade e do tempo de serviço do trabalhador na empresa, conforme previstas nos instrumentos de negociação relacionados a seguir:

(...)

Sobre o tema, alega a recorrente se tratar de verba com nítido caráter indenizatório, por tratar-se de importância destinada à mera recomposição patrimonial. Ademais, foi desembolsada com evidente falta de habitualidade, visto que paga ao funcionário uma única vez, contrariando a afirmação do acórdão recorrido de que a verba teria previsibilidade de pagamento.

Contudo, entendo pela manutenção do acórdão recorrido neste ponto.

Quanto à alegada “falta de habitualidade”, a Lei nº. 8.212/91 dispõe o seguinte:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

e) as importâncias: (...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo acima, diz respeito a não previsibilidade de sua ocorrência. Neste sentido, entendo irretocável a decisão recorrida ao dispor que *“eventual é o ganho inesperado (não previsto), o que não ocorre no caso em comento, uma vez que tal indenização está prevista em CCT, sendo paga quando atendidos determinados requisitos, o que afasta, também, a liberalidade quanto ao seu pagamento”*.

Neste sentido, por ser uma verba recorrente cujo pagamento já é esperado pelo empregado, ou seja, por haver previsibilidade de sua ocorrência, não há como entender pela eventualidade da mesma.

No que diz respeito ao caráter indenizatório, entendo que, apesar do contribuinte defender que a importância paga seria destinada à mera recomposição patrimonial, não é isso o que se verifica dos autos.

Conforme bem detalhado pela autoridade fiscal, a referida verba era paga por liberalidade da empresa, e não há indicativo de que esteja atrelada a qualquer dano patrimonial ou de direito sofrido pelo empregado. Deste modo, não há como entender pela natureza indenizatória da verba, na medida que não está atrelada a eventual prejuízo sofrido pelos empregados, nem mesmo há dados para mensurar o pagamento, a fim de avaliar que a mesma estaria ligada ao ressarcimento de eventual prejuízo.

A empresa, que espontaneamente paga certo valor ao empregado desligado, não o está indenizando, mas somente garantido um acréscimo patrimonial que possa suportar possíveis dificuldades futuras, possuindo, assim, caráter remuneratório.

Neste sentido, entendo por manter o acórdão recorrido neste ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial do contribuinte, apenas quanto ao tema “c) VERBA INDENIZATÓRIA PREVISTA EM CCT”. No mérito, na parte conhecida, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim