



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.769302/2021-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.948 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CARLA MARQUES VILHENA MONNERAT VENTURA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2017, 2018

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, decorrentes do exercício da atividade remunerada caracterizada como relação de emprego, ainda que recebidos por intermédio de interposta pessoa, sujeitam-se ao imposto de renda na declaração anual de ajuste.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos e não se aplica às hipóteses em que resta configurada a relação de emprego.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

A prática de conduta dolosa pela utilização de simulação para ocultar o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

A multa qualificada lançada em dobro (150%), nos termos do art. 44, I e §1º, na redação anterior à Lei nº 14.689, de 2023, deverá ser reduzida para o percentual (100%) que trata o inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em obediência à aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Se a lide se restringe à apreciação da legalidade do lançamento, e não trata de compensação de tributos, extrapola da competência de o julgador administrativo admitir o aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, diante da legalidade do lançamento. A possibilidade da pessoa física aproveitar pagamentos da pessoa jurídica também encontra óbice na falta de previsão legal para a utilização de pagamentos entre sujeitos passivos diversos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.

O artigo 124, I, do CTN cria uma hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos materiais suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Marcelle Rezende Cota (Relatora), André Barros de Moura e Carlos Eduardo Avila Cabral, que deram provimento ao recurso. Designada para fazer o voto vencedor a Conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente Auto de Infração decorrente de ação fiscal levada a efeito contra a Recorrente acima identificada, no qual foi constatada a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, inclusive com a imputação da responsabilidade solidária da pessoa jurídica (Globo Comunicações e Participações S.A.), além da aplicação da multa qualificada, em relação aos anos-calendário 2016 e 2017.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 17/101), a autoridade lançadora considerou terem sido recebidas verbas salariais pela Recorrente de forma disfarçada, utilizando-se de contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, aduzindo o que segue:

Constatado o vínculo empregatício da contribuinte com a empresa contratante, deve-se apurar a base de cálculo do IRPF com base nas notas fiscais emitidas pela empresa contratada (da qual a contribuinte é sócia-administradora e detém 99% do capital social) e os valores recebidos da empresa contratante como pagamento pelos serviços prestados.

Tratando-se de tributação de pessoa física, deve ser considerada a data do pagamento/recebimento e não a data da emissão da nota fiscal.

Conforme demonstrado à exaustão neste termo, os valores acima, na verdade, são verbas salariais recebidas pela contribuinte CARLA VILHENA, de forma disfarçada, utilizando-se contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas. Assim sendo, tais valores devem ser oferecidos à tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Já em relação a sujeição passiva solidária, expõe:

Houve, portanto, um planejamento que violou a legislação tributária na medida em que constituiu relação jurídica simulada, utilizando-se do valor pago a uma empresa como manto protetor à tributação dos valores pagos a título de remuneração a pessoas físicas.

Tal planejamento tributário abusivo, por um lado, favoreceu a GLOBO, empresa contratante, por eliminar uma série de custos que estariam envolvidos na contratação e manutenção de um empregado – como salário fixo, FGTS, contribuições previdenciárias, férias, horas extras e demais exigências trabalhistas. Por outro, favoreceu a contribuinte CARLA VILHENA, uma vez que a tributação que incide sobre uma empresa é, em geral, inferior à das pessoas físicas.

Outra diferença vantajosa que se extrai entre as duas hipóteses (pagamento através de Contrato de Trabalho e pagamento através de pessoa jurídica) é que no caso do pagamento à pessoa jurídica, quando resultante de um contrato real, no qual se tem como válida tal pactuação, a supressão e/ou redução dos valores pagos é admissível, já que o pagamento não só pode, como deve estar condicionado à efetiva prestação de serviços.

Porém, considerando os valores pagos a tal título como salário, temos que este, segundo regra estabelecida na Constituição Federal, art. 7º, VI e VII, não pode ser suprimido ou reduzido, salvo nas honrosas e excepcionais exceções previstas em Lei.

Ou seja, enquanto os pagamentos estão sendo realizados à uma pessoa jurídica, de acordo com a conveniência e necessidade das partes, os valores podem ser livremente repactuados e, conseqüentemente, reduzidos, o que, quando pagos por meio do Contrato de Trabalho, é vedado.

Diante do exposto, torna-se claro que a realização dos pagamentos por intermédio de uma pessoa jurídica beneficiou tanto a contribuinte quanto a GLOBO, configurando o interesse comum, conforme dispõe o inciso I do artigo 124 do CTN.

Após apresentação de Impugnações por parte da Recorrente e da responsável solidária (e-fls. 562/652 e 812/836), foi proferido Acórdão nº 106-023.523 - 16ª TURMA da DRJ06, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 2.077/2.104):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, decorrentes do exercício da atividade remunerada caracterizada como relação de emprego, ainda que recebidos por intermédio de interposta pessoa, sujeitam-se ao imposto de renda na declaração anual de ajuste.

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.

SERVIÇOS INTELLECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 1995, 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é cabível quando resta comprovada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

INCONSTITUCIONALIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO CONFISCO.

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DA JUSTIÇA DO TRABALHO.

As decisões administrativas e de tribunais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

O pedido de compensação ou restituição de tributos da pessoa jurídica é matéria estranha à competência das Delegacias de Julgamento por se tratar de procedimento de cobrança.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a referida decisão, a empresa responsável solidária foi cientificada do referido Acórdão em 09/09/2022 (e-fl. 2.111) e interpôs Recurso Voluntário em 06/10/2022 (e-fls. 2.116/2.210), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão da DRJ:

1. os órgãos da Administração Pública devem vincular-se ao entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 66, o qual se pronunciou pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005, entendendo que a terceirização da atividade fim é constitucional;
2. o dispositivo autorizou uma espécie de intermediação de mão de obra e a pejetização, flexibilizando a regra geral trabalhista que proíbe a utilização de tais artifícios, podendo o agente privado optar por um modelo de produção mais eficiente a seus negócios, inclusive sob a ótica do planejamento tributário;

3. tal dispositivo "não constitui um 'passe livre' para a perpetuação de fraudes na forma da prestação do serviço." Isso porque, "se estiverem presentes os requisitos para se desconsiderar a pessoa jurídica, em linha com a parte final do referido artigo - a exemplo de fraude ou simulação -, tal situação poderia, sim, justificar o afastamento da regra geral", nos termos do art. 50 da Lei no 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil - CC/02), alterado pela Lei nº 13.874, de 2019, que permite o juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público, desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade, quando comprovado abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial;

4. está-se diante de uma norma que opera a favor da liberdade (e não para reduzi-la), voltada à institucionalização de um regime jurídico fiscal e previdenciário mais benéfico e atrativo aos prestadores de serviços;

5. segue citando vários trechos de ministros do STF quando do julgamento da ação direta de constitucionalidade nº 66;

6. considerando o princípio constitucional da Moralidade da Administração e a responsabilidade funcional do agente, é mandatário o cancelamento do Auto de Infração, sob pena de violação da decisão plenária do STF no julgamento da ADC nº 66, que é vinculante e deve ser observada por toda a Administração Pública, 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 sido apenas o planejamento tributário;

7. com a decisão definitiva proferida pelo Plenário do STF na ADC nº 66 (que, repita-se, vincula toda a Administração Pública direta e indireta), para fins fiscais e previdenciários, a autoridade só pode afastar o art. 129 da Lei nº 11.196/05 na forma e pelos requisitos do art. 50 do CC/02.

8. os dispositivos normativos citados pela autoridade não serviriam de qualquer forma como fundamento legal para embasar o Auto de Infração;

9. ocorre que, pelo Termo de Verificação Fiscal (TVF), constata-se que a autoridade lavrou o auto de infração contra Carla Vilhena e a responsabilizada solidária, com fundamento no art. 2º da Lei nº 11.457, de 16.03.2007; no art. 33 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991; nos arts. 142, 118, inciso I, 123 e 149, inciso VII, todos do Código Tributário Nacional (CTN); no art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT); e no art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048, de 06.05.1999, com redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social (RPS).

10. a autoridade não procedeu como determina a decisão proferida pelo Plenário do STF no julgamento irrecurável e definitivo da ADC nº 66, de modo que o presente lançamento tributário carece de fundamento legal e deve ser cancelado;

11. o Fisco não comprovou a relação de emprego e, mesmo que supostamente existisse uma relação contratual direta entre a responsabilizada e a sócia de CV VÍDEO (o que, como demonstrado na seção 3, somente seria possível com a

desconsideração da personalidade jurídica desta última por meio de decisão judicial), a autoridade não comprovou a existência de subordinação entre a responsabilizada e a referida sócia (Carla Vilhena);

12. cita decisões CARF, judiciais trabalhistas, doutrina para justificar que não houve comprovação da relação de subordinação entre a contribuinte e a empresa Globo Comunicação e Participações S/A.

13. a subordinação, na verdade, foi presumida no Auto de Infração, pois, para fins da medida extrema de desconsideração do vínculo pactuado e com base no próprio princípio da primazia da realidade, fundamento do Auto de Infração, era imprescindível uma averiguação do cotidiano de como os serviços foram efetivamente prestados, o que não foi feito;

14. os contratos firmados com CV VÍDEO contêm cláusula específica impedindo expressamente que a responsabilizada demandasse a prestação dos serviços sob forma subordinada, de modo que a autoridade teria que comprovar o descumprimento dos Contratos e nunca o presumir;

15. foi clara a intenção das partes de celebrar contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e/ou outras avenças regidos pelo Direito Civil, impedindo expressa e explicitamente que os serviços fossem demandados pela responsabilizada sob a forma subordinada;

16. tece diversos argumentos para defender a tese de que não houve relação de subordinação entre as partes contratantes e que a autoridade 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;

17. diferentemente do que alegou a autoridade, não se trata de pagamentos para que CV VÍDEO ficasse à disposição da responsabilizada, mas de ressarcimento da pessoa jurídica contratada pelo impedimento de ela firmar contratos com terceiros envolvendo atividades idênticas, semelhantes ou conflitantes às atividades objeto do contrato de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças firmados com a responsabilizada;

18. o que define a natureza jurídica da relação mantida entre as partes (se de natureza trabalhista ou cível) é a manifestação de vontade (consoante o princípio da liberdade econômica assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da CF/88) e a prática concreta de cada prestação de serviços;

19. o fato de CV VÍDEO não ter empregados próprios é absolutamente irrelevante e não caracteriza subordinação entre sua sócia majoritária e a responsabilizada, pois isso em nada interfere nem revela o cotidiano da prestação de serviços à responsabilizada;

20. a efetividade da existência da pessoa jurídica está reconhecida pela própria autoridade no TVF: “Cumprе destacar, no caso presente, que não houve a

desconstituição da pessoa jurídica. O que houve foi o afastamento da pessoa jurídica utilizada como interposta do titular dos rendimentos, ou seja, o Fisco simplesmente atribuiu os rendimentos ao seu efetivo titular, sem que para isso tenha desconsiderado a personalidade jurídica do sujeito interposto na relação tributária”;

21. em razão da liberdade contratual e profissional que regem nosso ordenamento jurídico e do cotidiano da prestação dos serviços, a responsabilizada e CV VÍDEO optaram livremente por firmar contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças regidos pelo Direito Civil, inclusive aqueles citados no TVF;

22. a tese firmada pelo STF no RE nº 958.252 e na ADPF nº 324 derruba 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 relação de emprego;

23. as cláusulas contratuais citadas pela autoridade no TVF não demonstram que a prestação dos serviços teria se dado sob a forma subordinada;

24. ao contrário, os contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças contêm cláusula específica impedindo expressamente que a responsabilizada demandasse os serviços sob forma subordinada;

(...)

34. na hipótese de manutenção do Auto de Infração, devem ser deduzidos do IRPF apurado todos os tributos recolhidos por CV VÍDEO sobre as mesmas receitas que foram realocadas para sua sócia;

35. repudia veementemente a acusação de prática de sonegação, fraude ou conluio, bem como qualquer outra tentativa de associá-la à prática de atos criminosos;

36. a acusação de prática de conluio, sonegação e fraude é genérica e descabida, sob a presunção de que seria necessariamente criminosa a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos de artista, sua sócia, em razão do efeito econômico que a celebração dos contratos com CV VÍDEO teria acarretado (redução dos tributos), e sem que a autoridade tivesse carreado aos autos nenhum fato comprovando o dolo dos acusados;

37. o mero cabimento da ADC nº 66 ajuizada por CNCOM é a prova cabal e contundente disso (independentemente do seu resultado, que foi a procedência do pedido formulado por 8 votos a 2);

38. a imputação de práticas criminosas não pode se fundar em alegações generalizadas, sendo necessário que a autoridade comprove (mediante perfeita demonstração) a presença de dolo na conduta do acusado e, ainda, identifique de forma individualizada a ocorrência de cada crime que está imputando;

39. cumpre destacar, 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;

40. jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o dolo deve ser inequivocamente comprovado para que se cogite da prática dos crimes de conluio, fraude e sonegação, a justificar a qualificação da multa de ofício;

41. A responsabilidade solidária pelo crédito tributário objeto do Auto de Infração foi atribuída à responsabilizada com fundamento no art. 124, I, do CTN, sob a premissa de que a responsabilizada e Carla Vilhena teriam agido em conluio com o único propósito de economia ilícita de impostos e contribuições previdenciárias;

42. a autoridade não comprovou no presente processo o crime de conluio, nem mesmo poderia ter comprovado, pois o que se verifica, na verdade, é que existia uma relevante controvérsia jurídica quanto ao alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05, mas jamais a intenção dos acusados de se unirem para praticar condutas ilícitas;

43. uma vez afastado o conluio entre a responsabilizada e Carla Vilhena (que foi o pressuposto da responsabilidade atribuída pelo Auto de Infração) e demonstrada a licitude da celebração dos contratos examinados no presente caso, é de se reconhecer a improcedência do Auto de Infração, inclusive da parte que atribui à responsabilizada responsabilidade solidária pelo crédito tributário.

44. ademais, não seria aplicável ao caso o art. 124, I, do CTN, pois a única responsabilidade que poderia ser atribuída à responsabilizada (conforme postura que vem sendo adotada pela própria RFB) seria aquela prevista no art. 121, II, do CTN;

45. Em 27.11.2020, a responsabilizada foi cientificada de auto de infração lavrado contra ela para lhe exigir a referida multa isolada duplicada (isto é, no percentual de 150%) pela falta de retenção do IRRF supostamente incidente sobre rendimentos pagos a diversas pessoas jurídicas contratadas e que foram reclassificados pela autoridade como rendimentos do trabalho dos sócios das respectivas pessoas jurídicas, inclusive sobre os mesmos valores pagos à CV VÍDEO que foram realocados à Carla Vilhena no presente processo (Processo nº 16682.720959/2020-25).

46. não se pode admitir dupla responsabilidade e dupla penalização por uma mesma conduta, pois isso importaria em confisco (seria exigido, no total, 300% de multa da responsabilizada sobre a mesma base de cálculo), além de violar o art. 3º do CTN, que dispõe que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito.

Por fim, a Recorrente Responsável pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito

tributário. Verifica-se que a contribuinte principal, devidamente cientificada, não apresentou recurso voluntário.

Registra-se, que na data de 24/11/2025, a ora Recorrente realizou a juntada de petição denominada por “fatos novos”, acostando documentos, na qual informou a existência de decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em reclamações propostas pela Responsabilizada, Globo Comunicação e Participações S/A. Na oportunidade, demonstrou-se que para casos idênticos a este, o comportamento judicial é de afastar a chamada “pejotização” de atividade-fim.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

### **Admissibilidade – Recurso Voluntário**

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

### **Mérito**

**Reclassificação dos valores recebidos pela pessoa jurídica para a pessoa física – desconsideração do negócio jurídico – rendimentos do trabalho com vínculo empregatício**

Consoante relatado acima, a presente autuação decorre da consideração, pela Autoridade Fiscal, dos valores recebidos pela pessoa jurídica (C V VIDEO PRODUÇÕES LTDA), a qual a Recorrente Principal é sócia, como sendo de natureza remuneratória decorrente de serviços prestados (com vínculo empregatício) para com a Recorrente Responsável, havendo reclassificação das receitas da pessoa jurídica na pessoa física.

Por sua vez a Recorrente Responsável, em síntese, sustenta a insubsistência do Auto de Infração, já que o julgamento pelo Plenário do STF na ADC nº 66 ao declarar a constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005, teria como consequência o fato de que este dispositivo somente poderia ser afastado na forma e pelos requisitos do art. 50 do Código Civil de 2002, independentemente de os serviços intelectuais de natureza artística terem ou não sido prestados com os elementos inerentes à relação de emprego, ainda que o objetivo das partes contratantes tenha sido apenas o planejamento tributário.

Subsidiariamente, afirma que não restaram comprovados os requisitos ensejadores da relação empregatícia.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

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

(...)

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

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister.

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo objeto é uma obrigação de fazer por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um '*facere*' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

**Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no10.406, de 10 de janeiro de 2002Código Civil.**

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Cumprido destacar que, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, houve uma ampliação do conceito de terceirização, alterando também o art. 4-Aº, da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, nos casos de prestação de serviço, conforme transcrição in verbis:

**Art. 4o-A.** Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

Já o artigo 4º-A, §2º, da Lei 6.019/74 estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Com isso, antes da promulgação da lei de terceirização, prevalecia a orientação do TST, fixada na Súmula 331 que proibia a terceirização, salvo de serviços de vigilância, conservação e limpeza e de serviços ligados à atividade-meio, sem pessoalidade ou subordinação direta.

O entendimento que prevalecia até então, de forma resumida, era da impossibilidade da terceirização da atividade fim.

Conforme a deliberação do STF sobre o tema, na ADC nº 66/DF, foi reconhecida a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas, entendendo também ser possível aplicar à interpretação do caso concreto, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas.

Portanto, após a decisão do STF, de forma definitiva, cabe a esse colegiado se adequar e afastar a interpretação da fiscalização de que a prática da criação de pessoa jurídica para prestar serviço não é por si só uma forma irregular no atual ordenamento jurídico brasileiro no que tange à ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para as atividades fins.

Com isso, é possível concluir que o instituto em questão tem passado por reformulações evolutivas na interpretação de sua aplicação, especialmente na Justiça do Trabalho, onde tem sido comum o afastamento de vínculos empregatícios de pessoas jurídicas criadas por pessoas físicas que possuem alta qualificação. São os chamados **hipersuficientes**. Estes também estão descritos pelo 444, parágrafo único, da CLT, onde, nos termos do art. 611-A da CLT, possui maior flexibilidade para negociar os termos da sua atividade laboral, e que já naquela esfera tem tido tratamento trabalhista diferenciado, conforme assim é assim descreve:

Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o caput deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

Neste contexto, observa-se que indivíduos com graduação, especialização e alta demanda no mercado, tendem a criar uma pessoa jurídica para prestar serviços a terceiros, mesmo que o contrato seja por um período maior de duração, podendo superar o exercício a que foi contratado. Nesses casos, como o que se encontra da presente autuação, o trabalhador hipersuficiente tende a ter maior liberdade para negociar os termos de seu contrato ou na execução deste, e, se insatisfeito, é altamente provável que o mercado ofereça outras oportunidades.

Assim, a liberdade contratual é observada por ambas as partes. Isso difere da situação de profissionais sem graduação ou especialização, que, ao recusarem os termos contratuais, prova mente irão encontrar dificuldades em se recolocar no mercado. E nesse

contexto as leis trabalhistas tendem a ter uma proteção muito maior a esse trabalhador. Nesse cenário, pode-se, a depender do caso, concluir que há uma possível simulação ou fraude, onde a liberdade de contratar é reduzida por uma das partes, e os termos de trabalho são mais rígidos em função de diversos fatores, como a necessidade de manter o emprego e a estabilidade financeira. Aqui, o empregado tende a ter um poder de negociação muito menor, em razão de ter uma mão-de-obra facilmente substituível. Ainda que possa existir alguma liberdade contratual, as tratativas negociais serão fatores determinantes para o trabalhador manter-se no emprego, frente ao fator da “necessidade financeira” para subsistência sua e de sua família.

Por outro lado, para o profissional “hipersuficiente”, com alta qualificação, que cria uma pessoa jurídica para prestar serviços, existem elementos típicos de uma estrutura de empresa, a exemplo do fator “risco”, inerente a qualquer empresa, e este elemento também está presente nessa modalidade da prestação de serviço. Inclusive, em caso de demissão, ele não terá direito ao seguro-desemprego ou a benefícios do regime celetista, sendo necessário buscar novos contratos de prestação de serviço. Sua busca por estes é constante. No entanto, esse risco é atenuado pela sua alta qualificação, o que facilita sua rápida recolocação no mercado de trabalho.

Ressalto, ainda, que houve, por parte da autoridade lançadora, esforço em construção teórica sobre a questão da pejetização. Em que pese ser despcienda tal tarefa em relatório fiscal posto que tal peça processual tem função precípua de esclarecer os fatos e documentos analisados e os motivos do lançamento, o Auditor Fiscal notificante expressa seu posicionamento pessoal sobre a pejetização.

Como se sabe, a livre iniciativa, a liberdade negocial e de contratação são direitos do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal rechaçá-la tão somente porque considera (entende) fora de propósito às contratações, como grande explanação sobre pejetização elaborada pela Doutra Fiscalização.

Tratando-se de procedimento excepcional, a descon sideração da personalidade jurídica de empresas, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que não concorda com as condutas da contribuinte, e por conta de isso descon siderá-las, sem o devido fundamento legal (tributário).

Diante do presente caso, constata-se que no presente contexto, a prestação de serviço pela pessoa jurídica C V VIDEO, a qual, a Recorrente Principal é uma das sócias, é plenamente válida, sendo uma opção negocial, estimulada pela legislação brasileira, em razão da previsão contida no art. 129 da Lei nº 11.196/20.

Assim sendo, deve ser considerado improcedente o lançamento.

Para aqueles que não coadunam com o entendimento acima, seguiremos a análise dos requisitos da relação empregatícia. Isto porque, para que haja o lançamento tributário por descon sideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da descon sideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a “descaracterização” dos serviços prestados pela pessoa jurídica, para caracterizar sua sócia como segurada empregada da tomadora (Responsável Solidária), **não** foi muito feliz em sua empreitada, **não** demonstrou e **nem** comprovou, no entendimento desta Conselheira, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Termo de Verificação Fiscal da Autuação, de onde peço vênua para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

#### 12.1 – Pessoalidade

Apesar de a fiscalizada afirmar “não existir, no Contrato, qualquer previsão no sentido de que os serviços seriam prestados pela contribuinte” e “o contrato nem sequer cita a contribuinte” (ver pág. 13), não é isso que verificamos ao analisar o Contrato com os seus aditivos/documentos complementares.

Observa-se, inicialmente, que o contrato celebrado entre as pessoas jurídicas GLOBO e C V VIDEO, em 01/05/2014, não estabelece a presença de um “interveniente”. Entretanto, o aditivo 1 ao CONTRATO, assinado na mesma data, estabelece a presença de um “interveniente”, no caso a Sra. CARLA VILHENA.

(...)

#### 12.2 - Não eventualidade

A necessidade de contratação de jornalistas (bem como de apresentadores, autores, comentaristas, atores, diretores, locutores, etc.) pela GLOBO era decorrente dos fins normais da empresa, ou seja, não dependia de um acontecimento incerto, fortuito ou casual, mas era ínsita à regular dinâmica do empreendimento empresarial da empresa, que tinha como objetos em seu Contrato Social, entre outros, a execução de serviços de televisão, a produção de obras audiovisuais e a produção e a realização de espetáculos artísticos. Ou seja, as atividades desenvolvidas por tais profissionais eram não eventuais e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da GLOBO, o que caracteriza a subordinação objetiva.

(...)

#### 12.3 – Onerosidade

Este pressuposto está demonstrado:

na cláusula quarta do CONTRATO firmado com a GLOBO:

(...)

#### 12.4 – Subordinação

Conforme já mencionado, em uma verdadeira contratação de pessoa jurídica, esta comanda a direção cotidiana sobre sua prestação de serviços. Não era certamente esse o caso da jornalista CARLA VILHENA.

Inicialmente, é importante mencionar alguns princípios editoriais do grupo Globo, extraídos do site <https://cbn.globo.com/institucional/principios-editoriais-do-grupo-globo/PRINCIPIOS-EDITORIAIS-DO-GRUPO-GLOBO.htm>, aos quais estavam submetidos os jornalistas. Tais princípios demonstram que os jornalistas estavam sujeitos a uma série de regras ditadas pela emissora.

(...)

Em consulta ao site Memória Globo (<https://memoriaglobo.globo.com/jornalismo/jornalismo-e-telejornais/fantastico/ficha-tecnica/>), pode-se verificar ainda que a equipe do programa FANTÁSTICO, do qual CARLA VILHENA participou, era composta por uma grande quantidade de profissionais de diversas áreas:

(...)

Verifica-se, de pronto, que seria impossível que cada jornalista, por intermédio de sua pessoa jurídica, determinasse individualmente sua maneira de prestar o serviço. E, claramente, percebe-se que a produção do programa ou telejornal não orbitará em torno deste ou daquele jornalista. Para que o programa seja produzido, é necessário que a jornalista se encaixe na engrenagem de trabalho da emissora. A jornalista é só mais um componente, sujeito à direção e comando da empresa.

Os programas e telejornais são apresentados em dias e horários definidos, de modo que os jornalistas não escolhem o momento que irão se apresentar, conforme resposta encaminhada pela emissora de televisão. Seria impossível vislumbrar autonomia da “interveniente” ao participar de um programa, definindo por sua conta as datas, locais e horários de gravação. Vejamos a resposta da GLOBO ao questionamento da fiscalização:

(...)

Para se coordenar uma equipe de profissionais desta magnitude, há uma estrutura hierárquica implantada. O programa televisivo possui um(a) diretor(a) que coordena os trabalhos. O(a) diretor(a) é, em última análise, o(a) responsável pelo produto que irá ao ar. Vejamos o que afirmou a GLOBO em resposta à intimação fiscal:

(...)

Desse modo, resta evidente a relação de subordinação entre o(s) diretor(es) dos programas e os jornalistas. E não poderia ser diferente com uma quantidade significativa de profissionais envolvidos, como já dito.

O resultado da prestação de serviços é a obra televisiva, que é conhecida publicamente, e o cotidiano de trabalho é amplamente conhecido, sendo incessantemente divulgado pela mídia ao público, inclusive através de vários programas televisivos da própria GLOBO.

Tendo-se em mente o aspecto multidimensional da subordinação, mencionado no tópico 8 deste TVF (a inserção das atividades pactuadas pela jornalista na dinâmica operacional da contratante e a necessidade da GLOBO de pactuar as atividades por ela desenvolvidas com determinados profissionais por um tempo razoável para que pudesse alcançar seus objetivos empresariais), devem ser destacados os seguintes aspectos em que se constata a subordinação do profissional à GLOBO:

(...)

Cabe ressaltar, portanto, que a autoridade lançadora basicamente utilizou-se dos termos dos contratos de prestação de serviços para correlacionar os requisitos da relação de emprego.

De início, é necessário observar que a pessoalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Ademais, a exclusividade imposta pelos contratos para determinadas atividades também não há de causar estranhamento. Trata-se de ferramenta válida utilizada para diversos fins, como, por exemplo, evitar a prática de concorrência desleal e evitar a troca de experiências que exponha aos concorrentes modelos de organização desenvolvidos pela contratante, dentre outras informações comercialmente sensíveis ou sigilosas. Ainda assim, trata-se de exclusividade com escopo bastante definido, com exceções contratualmente previstas que permitem aos contratados atuação paralela bastante ampla, desde que não concorrente com a contratante.

A meu ver, as razões acima, também já são suficientes para afastar o lançamento. No entanto, seguimos com a análise.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes. Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

Ora, como já visto acima, o STF considerou lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho nas atividades fins. Caindo por terra a acusação fiscal quanto este tópico – tal qual reforça a petição “fatos novos” juntada pela Recorrente (e-fls.2256/2598).

Já a análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, o ponto nodal da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso empregador, subordina o prestador de serviços, no caso, o empregado.

**Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.**

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordista-taylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente.

A subordinação foi vislumbrada pela autoridade fiscal, essencialmente, nos seguintes elementos:

i. Inserção das atividades desempenhadas pelo “interveniente” (sócio da pessoa jurídica contratada), na dinâmica operacional do contratante, atuando em conjunto com empregados do contratante.

ii. Fixação de horários, em determinados casos, para o desempenho das atividades, como gravações de programas transmitidos ao vivo;

iii. Possibilidade de a contratante determinar a inserção ou remoção do contratado em quaisquer projetos da contratante;

iv. Participação do interveniente no esforço de venda, promoções ou ações de merchandising determinadas pelo contratante mediante participação nas receitas delas decorrentes;

v. Descrição genérica das notas fiscais emitidas pelo contratado

vi. Presença de cláusula de exclusividade com relação a determinadas atividades com remuneração atrelada à exclusividade e ao tempo à disposição do contratante;

vii. Obrigação de priorização dos compromissos assumidos com o contratante frente aos assumidos com terceiros; e

viii. Possibilidade de que a pessoa jurídica contratada se associasse à pessoa jurídica contratante para fins de valer-se do seguro-saúde corporativo da contratante.

Os contratos acostados aos autos e analisados pela autoridade fiscal de fato trazem variados elementos dos quais se extrai haver por parte da Contratante (Recorrente Solidária) o poder de coordenação das atividades contratadas, mas tal coordenação encontra-se, ao menos contratualmente, dentro dos limites normais esperados de qualquer contratação que precisa ser integrada e coordenada para viabilizar o desempenho das atividades operacionais do contratante.

Trata-se de elemento inerente à complexidade das atividades operacionais do contratante Recorrente, que não significa aprioristicamente a existência de subordinação.

A fixação de horários para as gravações de programas, por exemplo, notadamente quando transmitidos ao vivo, a determinação do número de programas a serem gravados, a possibilidade de decidir sobre o cancelamento do programa ou ainda sobre a substituição do contratado, por exemplo, são inerentes à própria atividade da Recorrente, não permitindo concluir-se pela verificação do elemento subordinação.

Ademais, a participação nos esforços promocionais e o recebimento de remuneração adicional percentual sobre as atividades de merchandising demonstra justamente o oposto da subordinação, revela que os contratados assumem, nas atividades desempenhadas, importante papel captador e de agregação de valor aos negócios, concorrendo proporcionalmente com os riscos da contratante.

A exclusividade imposta pelo contrato para determinadas atividades também não há de causar estranhamento. Trata-se de ferramenta válida utilizada para diversos fins, como, por exemplo, evitar a prática de concorrência desleal e evitar a troca de experiências que exponha aos concorrentes modelos de organização desenvolvidos pela contratante, dentre outras informações comercialmente sensíveis ou sigilosas. Ainda assim, trata-se de exclusividade com escopo bastante definido, com exceções contratualmente previstas que permitem aos contratados atuação paralela bastante ampla, desde que não concorrente com a contratante.

A descrição genérica das notas fiscais emitidas pela contratada, por sua vez, nada revelam de relevante.

Por fim, a possibilidade de que a pessoa jurídica contratada se associe à contratante para que seu titular seja beneficiário de seguro-saúde custeado pelo contratante, muito embora seja inusual em relações tradicionais de prestação de serviços, não é indicativo do elemento subordinação, sendo quando muito insuficiente, no contexto fático-probatório presente nos autos, para justificar o reconhecimento de relação empregatícia.

Na realidade, verificamos do contexto fático dos autos que o contrato celebrado reflete o estágio profissional da titular da empresa contratada em que esta já possui fama, renome e influência suficiente para lhe garantir autonomia decisória contratual e assim esvair a tradicional vulnerabilidade que marca a relação patrão empregado. As cláusulas contratuais causadoras de estranhamento à Autoridade Fiscal, revelam verdadeiro consenso entre as partes que garante autonomia das empresas contratadas e seus titulares, ao mesmo tempo em que resguarda à empresa de televisão (Recorrente) estabilidade e previsibilidade nos patamares mínimos necessários para assegurar a operacionalidade de seus negócios. Como dito alhures, são os profissionais denominados de “hipersuficientes”.

Trata-se do resultado contratualmente materializado da complexidade do negócio da Recorrente, no sentido de envolver a organização e coordenação de variados fatores de produção em sentido amplo, notadamente o capital humano, associada ao alinhamento de interesses entre o capital humano (o intelecto, fama, expertise, imagem e voz da interveniente, sócia da empresa contratada) e o capital financeiro.

Não vislumbro, portanto, dos elementos probatórios carreados pela Autoridade Autuante, relação empregatícia dissimulada ou maquiagem de contratos visando à pejotização que dissimule vínculo empregatício, razão pela qual entendo que a restrição da atividade fiscalizatória à análise documental foi insuficiente à demonstração do elemento subordinação.

A seguir, complemento o meu raciocínio com as palavras proferidas pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva em sua declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1401-006.990, de 10 de junho de 2024, vejamos:

Apresento declaração de voto tão somente para acrescentar algumas razões adicionais.

A primeira delas é que desde o início do referido julgamento por esta TO embargos de declaração propostos no RE958252 que resultou no Tema em Repercussão Geral 725 do STF, e que pleiteava modulação dos efeitos da decisão foi parcialmente provido tão somente para impedir devolução de verbas trabalhistas recebidas de boa fé por trabalhadores que questionaram o respectivo vínculo. Ou seja, o Tema até o momento configura-se válido e aplicável.

Ademais, isso não significa uma carta branca às operações que simulam a inexistência de vínculo trabalhista. Mas valida tais reorganizações negociais desde

que os requisitos que caracterizam o vínculo de relação de trabalho não estejam configurados.

Em outras palavras, tratando-se a terceirização de atividades fins lícita, compete à autoridade fiscal descaracterizar de forma cabal a relação contratual entabulada e, por outro lado, comprovar de forma direta a configuração do vínculo empregatício. Inverte-se, portanto, o ônus probatório.

Por sua vez a autoridade fiscal no presente caso, em que pese o bom trabalho fiscal realizado com base em premissas até então adotadas pela receita federal e pela Justiça do Trabalho, focou o trabalho na impossibilidade de terceirização de atividades fins, fatos de existência de vínculos trabalhistas anteriores e outros fatos que não desincumbem de forma cabal o ônus probatório de acordo com a nova realidade jurisprudencial.

Além disso, o CARF já adotando as recentes decisões jurisprudenciais tem aplicado posições favoráveis a tese do contribuinte a exemplo de recentes decisões proferidas nos Processos nº 10166.720689/2017-18 e 10166.730893/2017-39.

Mais a mais, cabe ao fiscal autuante, a partir dos elementos disponibilizados a ele no decorrer da ação fiscal, motivar e comprovar a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre os prestadores de serviços e a contratante e não apenas presumir com base nos contratos.

Neste contexto, improcedente o lançamento.

Em face do provimento do recurso neste aspecto, deixo de analisar as razões recursais no tocante a qualificadora da multa, aproveitamento/compensação do recolhimento do imposto por parte da pessoa jurídica e responsabilidade solidária.

### **Conclusão**

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota**

## **VOTO VENCEDOR**

Flavia Lilian Selmer Dias, redatora designada

Dirijamos do entendimento da Relatora quanto à não há caracterização da existência de segurado obrigatório da previdência social na condição de empregado.

### **Considerações iniciais. Respeito às decisões do STF e necessidade de análise das provas**

Em primeiro lugar, registro que é de nosso conhecimento a existência de diversas Reclamações tratando sobre o tema “pejotização” no âmbito do Supremo Tribunal Federal e que nosso intuito não é desrespeitar as r. decisões e a jurisprudência firmada pela Corte. Muito pelo contrário, **a lição que extraímos desses julgados é de que o afastamento ou não da pejotização - que implica na manutenção ou não do crédito tributário - depende da análise minuciosa das provas de cada processo fiscal.**

Nesse sentido, o Ministro Dias Toffoli, no julgamento no Ag. Reg. na Reclamação nº 65.612/RS, apreciando o tema à luz da ADPF nº 324 e do Tema nº 725, determinou que as provas para verificar se há ou não relação de emprego, devem ser apreciadas pelas instâncias anteriores, já que o STF não é o foro para isso. Ressaltou, também, que se ficar comprovado a existência do vínculo trabalhista, em razão do princípio da primazia da realidade, não é o caso de aplicação das conclusões da ADPF 324, nem do Tema 725 RG:

A moldura fático jurídica subjacente ao Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772 - referente à relação jurídica entre Sociedade Beneficência e Caridade Lajeado e o beneficiário desta reclamação, Roberto da Cunha Wagner, para prestação de serviço na função de médico, **foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientam a atuação judicante - não possui aderência estrita com os paradigmas, quais sejam, ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252 (vinculado ao Tema nº 725 RG).**

(Grifos não originais)

Na mesma linha, vejamos a decisão do então Ministro Luís Roberto Barroso, no sentido de que a licitude da contratação como pessoa jurídica só ocorre se não houver provas que demonstre se tratar de uma relação de emprego. Confira-se:

4. São lícitos, ainda que para a execução da atividade-fim da empresa, os contratos de terceirização de mão de obra, parceria, sociedade e de prestação de serviços por pessoa jurídica (pejotização), **desde que o contrato seja real; isto é, de que não haja relação de emprego com a empresa tomadora do serviço, com subordinação, horário para cumprir e outras obrigações típicas do contrato trabalhista, hipótese em que se estaria fraudando a contratação.** (...) 6. Agravo interno a que se nega provimento” (Rcl 56.285 AgR, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 30/3/2023 – g.n.).

Ademais, insta relembrar que a Min. Carmen Lúcia, Relatora da ADC 66, ao assentar, em seu voto, a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, deixou claro que a

opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no referido dispositivo se sujeita “à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos”.

Extrai-se, portanto, que é de fundamental importância a análise minuciosa das provas dos autos, no afã de se verificar se a fiscalização teve êxito em demonstrar a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

### **Terceirização x pejetização**

A terceirização de mão de obra é uma forma de organização de trabalho na qual uma pessoa jurídica ou física, chamada contratante ou tomadora do serviço, contrata com outra pessoa jurídica, denominada contratada ou prestadora do serviço, para que esta preste serviços determinados e específicos.

A partir da publicação da Lei nº 13.429, de 2017, passou-se a admitir a terceirização da atividade-fim. Assim, se a contratação seguir as regras legais, não há formação de vínculo empregatício entre os trabalhadores ou sócios das prestadoras e a tomadora do serviço, mas a tomadora é solidária com a prestadora nas obrigações trabalhistas e previdenciárias decorrentes do período de vigência do contrato.

O termo “pejetização” refere-se a uma situação particular da terceirização. Nesta, a pessoa jurídica contratada presta serviços de natureza personalíssima para a tomadora e geralmente o serviço é prestado pelo sócio em atividades que, normalmente, seriam realizadas por empregado.

Na terceirização, regra geral, a empresa contratada tem uma estrutura empresarial que permite a prestação de serviço, em seu nome, sem qualquer relação de subordinação jurídica ou estrutural com a tomadora, dirigida tão somente pelas disposições do contrato firmado entre elas. A prestadora tem empregados na sua folha de pagamento que, também sem qualquer subordinação à contratante, prestarão o serviço contratado.

Já na pejetização, em regra, a contratada não tem estrutura empresarial tal como sede, funcionários, e realiza a prestação do serviço de forma pessoal pelos sócios e na estrutura fornecida pela contratante. Este modelo muitas vezes é usado como um meio fraudulento para mascarar uma relação de emprego.

### **Evolução da Jurisprudência sobre o tema**

Antes do da publicação da Lei nº 13.429, de 2017, a jurisprudência da Justiça Trabalhista, consolidada no enunciado da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, entendia que a terceirização só poderia atingir a atividade-meio da contratante.

Neste contexto, bastava a Fiscalização demonstrar que o serviço prestado se relacionava com a atividade-fim da contratante, para justificar a desconsideração de outra forma de contratação e, em consequência, o reconhecimento da existência de segurado obrigatório da previdência social na condição de empregado.

Em 2023, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF nº 324 e do Recurso Extraordinário - RE nº 958.252, que tratava da terceirização entre pessoas jurídicas distintas, firmou a seguinte tese:

“Tema 725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.”

Passou a entender como lícita a terceirização de qualquer atividade da tomadora, inclusive de atividade-fim.

Após a fixação do tema 725, o STF e os Tribunais Superiores reafirmaram a tese da livre escolha das empresas na contratação do serviço, afastando a ideia de que essa forma de contratação seria sempre inválida.

AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO REGIONAL PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.467/2017.

1. PRELIMINAR DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NULIDADE. 1. Nos termos do art. 282, § 2º, do CPC, deixa-se de examinar a nulidade processual arguida, em face da possibilidade de julgamento em favor da parte a quem aproveitaria a declaração de nulidade.

2. PEJOTIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA. Afastado o óbice que motivou a negativa de seguimento do agravo de instrumento (art. 896-A, § 2º, da CLT), impõe-se o provimento do apelo. Agravo conhecido e provido.

3. ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA GRATUITA. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS DA JUSTIÇA GRATUITA. RECLAMAÇÃO AJUIZADA NA VIGÊNCIA DA LEI 13.467/2017. AUTODECLARAÇÃO DE HIPOSSUFICIÊNCIA. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA. COMPROVADA A INSUFICIÊNCIA ECONÔMICA. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA.

3.1. Segundo se depreende do acórdão regional, o reclamante comprovou sua insuficiência econômica, requerendo a concessão dos benefícios da assistência judiciária gratuita, visto que comprovou possuir salário inferior ao teto fixado em lei, fato expressamente registrado no acórdão regional (fls. 713). Ademais, no julgamento do Incidente de Recursos Repetitivos IncJulgRREmbRep- 277-83.2020.5.09.0084, na sessão realizada em 14/10/2024, o Tribunal Pleno desta Corte decidiu ser possível a concessão da gratuidade da justiça fundada exclusivamente em autodeclaração, nos termos do § 3º do art. 99 do CPC.

Mantém-se a decisão recorrida, com acréscimo de fundamentação. Agravo conhecido e desprovido.

II - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO REGIONAL PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI 13.467/2017. 1. PEJOTIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA. Vislumbrada a violação do art. 3º da CLT, processa-se o recurso de revista. Agravo de instrumento conhecido e provido.

III - RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI 13.467/2017. 1. PEJOTIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA.

1. No julgamento do RE 958.252/MG-RG (Tema 725 do repositório de repercussão geral), o Supremo Tribunal Federal fixou, com eficácia "erga omnes" e efeito vinculante, tese no sentido 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, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante".

**2. A Suprema Corte, em sede de reclamação constitucional, tem aplicado a mesma "ratio" em caso de "pejotização", por entender inexistir "irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante** ( Rcl 39.351 AgR; Rel. Min. ROSA WEBER, Red. p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 11/5/2020).

3. Recurso de Agravo ao qual se dá provimento."( Rcl 47843 AgR, Relator (a): CÁRMEN LÚCIA, Relator (a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 08/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-068 DIVULG 06-04-2022 PUBLIC 07-04-2022).

3. Na hipótese dos autos, assinala o Tribunal Regional tratar-se de pejotização.

4. Dessa forma, ao acolher a pretensão de reconhecimento de relação de emprego, o Colegiado de origem decidiu de forma contrária ao entendimento do STF. Recurso de revista conhecido e provido.

CONSTITUCIONAL, TRABALHISTA E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. OFENSA AO QUE DECIDIDO POR ESTE TRIBUNAL NO JULGAMENTO DA ADPF 324 E DO TEMA 725 DA REPERCUSSÃO GERAL. PEJOTIZAÇÃO. PERMISSÃO CONSTITUCIONAL DE FORMAS ALTERNATIVAS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. AGRAVO PROVIDO.

1. A decisão reclamada afastou a eficácia de contrato de prestação de serviços, assentando a existência de relação de emprego, afirmando que a relação foi utilizada como meio para se fraudar a legislação trabalhista.

2. Esta CORTE tem assentado **a constitucionalidade das relações de trabalho diversas das de emprego regida pela CLT, conforme decidido na ADPF 324, na ADC 48, na ADI 3.961, na ADI 5.625, bem como o Tema 725 da Repercussão Geral.**

3. Recurso de Agravo a que se dá provimento para julgar procedente a Reclamação. (AG. REG. NA RECLAMAÇÃO 62.470 BAHIA, Redator Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, j. 24/10/2023)"(ROT-0010777-88 .2023.5.18.0009; Data de assinatura: 15-03-2024; Relator.: Desembargador Mário Sérgio Bottazzo, 1ª Turma). (TRT-18 - ROT: 00107985820235180011, Relator: IARA TEIXEIRA RIOS, 1ª TURMA).

(grifos não originais)

Todavia, como restará demonstrado, há limites para acolher a tese da validade da terceirização ou da pejetização, ficando claro que ela não pode ser usada para mascarar uma relação de emprego.

Por exemplo, no julgamento do Agravo Regimental na Reclamação 65.612-RS, em 24/06/2024, pelo STF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, em julgado que teria reconhecido o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços firmado entre as partes:

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 65.612 RIO GRANDE DO SUL - RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

(...)

DECISÃO:

Cuida-se de agravo regimental interposto por Roberto da Cunha Wagner, com o objetivo de submeter ao crivo do colegiado do Supremo Tribunal Federal decisão monocrática mediante a qual julguei procedente a **reclamação para cassar o acórdão reclamado, por entender que o TRT da 4ª Região afrontou a tese firmada na ADPF nº 324 e no Tema nº 725 da Repercussão Geral ao reconhecer o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre as partes.**

(...)

Argumenta que os paradigmas apontados como violados não se aplicam ao caso. Para isso, afirma que, “[a]inda que reconhecendo-se cogente a decisão do Supremo quanto à possibilidade de terceirização da atividade-fim, no caso em comento, **o vínculo trabalhista existiu e a decisão do Tribunal ao analisar os fatos, prova testemunhal e todo o produzido na dilação probatória chegou a essa conclusão.**

Ao longo da instrução restou comprovada a existência dos requisitos à concessão do vínculo laboral com a reclamada ora agravada, estando presentes os pressupostos contidos nos arts. 2º e 3º da CLT. **A prova produzida demonstra que**

o agravante sempre recebeu tratamento de funcionário por parte da agravada e essa foi a conclusão do Tribunal na origem.

O fato da ADPF 324 e do Tema 725 fixado no STF permitirem a terceirização de atividade fim não significa automaticamente que toda contratação de PJ será válida impossibilitando a configuração do vínculo trabalhista.

Havendo o uso abusivo da terceirização e cumpridos os requisitos é possível a conclusão da relação jurídica trabalhista, mas não é o STF em sede de Reclamação o lugar para essa discussão, que foi efetivamente feita pelo TRT.

(...)

É o relatório.

(...)

A moldura fático jurídica subjacente ao Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772 - referente à relação jurídica entre Sociedade Beneficência e Caridade Lajeado e o beneficiário desta reclamação, Roberto da Cunha Wagner, para prestação de serviço na função de médico, foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientam a atuação judicante - não possui aderência estrita com os paradigmas, quais sejam, ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252 (vinculado ao Tema nº 725 RG).

Não desconheço a existência de precedentes do STF (v.g. Rcl 47843 AgR, DJe de 7/4/22), nos quais o STF afirmou a licitude da “terceirização por ‘pejotização’”, concluindo pela aderência estrita da temática com o julgado na ADPF nº 324 e a tese do Tema nº 725 RG, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, constituindo o fenômeno da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida.

Contudo, no Processo 0020063-56.2022.5.04.0772, conforme consignado no acórdão proferido em sede de recurso ordinário, afastou-se a alegação de que a parte beneficiária prestaria seus serviços como profissional autônomo, compreendendo a autoridade reclamada, a partir das provas produzidas nos autos, pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. Vide trecho da decisão reclamada, na parte de interesse:

(...)

Tem-se, portanto, que a presente reclamação veicula irrisignação contra decisão fundada no conjunto fático-probatório do Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772, de modo que a pretensão dos autos demanda o revolvimento e reexame de fatos e provas do caso concreto, incompatível com a via reclamatória.

(grifos não originais)

No caso julgado, a relação contratual se estabelecia entre o tomador, pessoa jurídica, e o prestador, pessoa física, na condição de autônomo (contribuinte individual para fins da previdência social), mas tem aplicação plena no caso de contratação de pessoa jurídica, para prestação do serviço pessoalmente por sócio ou outro contratado, pois a tese firmada é que, independentemente da forma da contratação, se as provas apresentadas no caso concreto, em respeito ao princípio da primazia da realidade, demonstram a caracterização do vínculo de emprego, assim deve ser considerada a relação entre o tomador e o prestador pessoa física.

Por outro lado, se não estiver caracterizada a relação de emprego entre o prestador e o tomador, haverá terceirização, ainda que a prestação do serviço seja feita em caráter personalíssimo pelo sócio da contratada, conforme estabelece o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Considerando a existência de grande controvérsia no tema, em abril de 2025, ao analisar o Agravo de Recurso Extraordinário -ARE nº 1.532.603, que versa sobre formação de vínculo empregatício entre um corretor e seguradora (originalmente contrato de franquia), o Ministro do STF, Gilmar Mendes, determinou a suspensão de todos os processos em curso na justiça, que tratam da licitude da contratação de trabalhador autônomo ou pessoa jurídica para a prestação de serviços, determinando ao Plenário que, em sede de repercussão geral, que fixe critérios claros para averiguar a existência ou não de relação de emprego, o assunto é tratado no tema 1389:

Tema 1389 - Competência e ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

Com a seguinte proposta:

Recurso extraordinário que discute, à luz do entendimento consolidado na ADPF 324, a licitude da contratação de trabalhador autônomo ou pessoa jurídica para a prestação de serviços, bem como o ônus da prova relacionado à alegação de fraude na contratação civil. Preliminarmente, será analisada a competência da Justiça do Trabalho para julgar as causas que tratam da existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços

Frise-se, contudo, que a suspensão não alcançou os processos em tramite no âmbito administrativo.

### Julgamento do tema no CARF

Os julgados no âmbito do CARF seguem a mesma linha condutora do voto do Ministro Dias Toffoli, citado acima. Aplicando o princípio da primazia da realidade, não basta a simplesmente aplicar a tese do Tema 725 e afirmar que toda “terceirização” é válida. É preciso, antes, verificar se há elementos de prova nos autos que afastem a licitude do contrato realizado. Não existindo provas da ilicitude, é lícita a terceirização do serviço por pessoa jurídica, ainda que por prestação de serviço personalíssimo e prestado pelo sócio da contratada (pejotização).

Nessa linha de pensar, vejamos casos em que o lançamento do crédito tributário foi cancelado por ausência de provas que demonstrassem a alegada relação de emprego:

Acórdão nº 2201-012.067, de 23/07/2025

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando existentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/ dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, **imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.**

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO TEMA 725 STF (RE 958.252). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JULGADO EM CONJUNTO COM A ADPF 324.

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário

Acórdão nº 2002-009.823, de 16/09/2025.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/ dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, **imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.**

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário.

(grifos não originais)

Por outro lado, havendo provas de a contratação era simulada e que houve, de fato, uma relação de emprego, as decisões convergem no sentido de se manter a autuação fiscal. Confira-se:

Acórdão nº 2302-004.212, de 04/11/2025:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

(...)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. **Quando a realidade demonstra estarem presentes as características previstas no art. 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar os tributos devidos.**

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

Acordão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, em afastar as preliminares e a prejudicial de mérito para, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial no sentido de reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Roberto Carvalho Veloso Filho que votaram por dar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo manifestou o interesse em fazer declaração de voto.

Acordão nº 9202-011.423, de 22/08/2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 21/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOSPROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, a partir dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, **mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, correto o procedimento fiscal ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.**

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado. Entretanto, a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Constatada a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, em conluio, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do tributo que estava sujeita, sendo devidamente configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa dos envolvidos, correta a aplicação da multa qualificada.

Acordão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial das pessoas jurídicas solidárias Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A; e no mérito, negar-lhe provimento. No tocante ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em conhecer parcialmente do recurso, somente quanto à matéria “multa qualificada” e, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(grifos não originais)

### **Processos administrativos envolvendo a solidária**

O mesmo tema, envolvendo a devedora solidária (Globo), já foi apreciado neste Conselho, conforme alguns precedentes que cito abaixo.

#### Processo nº 16682.721028/2015-87 – Acórdão nº2402-006.976, de 13/02/2019.

O Acórdão, por maioria de votos, deu parcial provimento. Foi mantido o lançamento relativo a possível simulação contratual para ocultar relação de emprego.

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.

O Recurso Especial do contribuinte foi admitido e não conhecido, Acórdão nº 9202-011.678, de 12/02/2025.

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

A decisão foi embargada para discutir sobre a manifestação de novos documentos. O embargo foi acolhido e está pendente de julgamento.

Ora, ainda que não conhecido o recurso quanto à matéria em apreço, caberia à decisão manifestar-se expressamente sobre tais petições e memoriais, ainda que fosse para não as conhecer, ou, caso assim reputasse ser o rumo mais adequado, justificar a não apreciação das razões expostas nesses documentos, em virtude do indigitado não conhecimento da matéria. Ou, em sentido diverso, entendendo ser assim apropriado, avaliar o conteúdo das citadas petições/memoriais.

Porém, ao silenciar de todo sobre tais manifestações, veiculadas nos precitados documentos, incorreu o embargado em inegável omissão, lacuna que deve ser sanada para que não seja prejudicado o direito da contribuinte à ampla defesa.

Conclusão Ante o exposto, DOU SEGUIMENTO aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, com fundamento no art. 116, § 3º, do RICARF.

Processo nº 16682.720763/2020-31 – Acórdão nº 2201-010.446, de 04/04/2023

O Acórdão decidiu, por maioria, negar provimento ao Recurso voluntário.

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 CONLUIO. 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.

O crédito tributário mantido foi cancelado por meio de decisão judicial na RECLAMAÇÃO Nº 52.723/DF:

No mesmo sentido, pelo reconhecimento da liberdade econômica e de organização de atividades produtivas, em prestígio de outras formas de contratação: Rcl 62614/PR, DJe 2/10/2023; Rcl 62179/CE, DJe 22/9/2023; Rcl 62182/BA, 19/9/2023; Rcl 62111/PE, DJe 15/9/2023, todas de minha relatoria. Também sobre afronta ao decidido na ADC 66/DF, em casos de autos de infração lançados por autoridades tributárias: Rcl 58.665/SP, Rel. Min. André Mendonça, DJe 28/8/2023.

Posto isso, com fundamento no art. 992 do CPC e no art. 161, parágrafo único, do RISTF, julgo procedente o pedido para cassar as decisões impugnadas, na parte em que afastaram o regime tributário favorecido das pessoas jurídicas, por suposta existência de vínculo empregatício entre a parte reclamante e os artistas indicados nos autos de infração, em obediência à decisão proferida na ADC 66/DF

Processo nº 16682.721233/2018-95 – Acórdão nº 2201-010.447, de 04/04/2023

O Acórdão decidiu, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso voluntário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória.

Identificado nexos de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

A parte remanescente do crédito tributário que envolvia possível simulação de contrato de prestação de serviço, foi mantida e cancelada por meio de decisão judicial no AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 65.559, interposto contra o Acórdão do Carf.

Reclamação contra decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil. Violação das decisões tomadas pela Corte na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF. Agravo regimental provido e reclamação julgada procedente.

I. Caso em exame

1. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão de negativa de seguimento à reclamação fundamentada em alegada violação das decisões tomadas pela Corte no âmbito da ADC nº 66/DF e da ADPF nº 324/DF, ajuizada contra decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil.

#### II. Questões em discussão

2. Há duas questões em discussão: i) saber se a reclamação é cabível;  
ii) saber se os atos reclamados violaram as decisões da Suprema Corte na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF.

#### III. Razões de decidir

3. A argumentação de que a reclamação contra ato administrativo somente seria cabível na hipótese de ela estar fundada em suposta violação de enunciado de súmula vinculante não se aplica em casos como o presente. Os atos tidos como reclamados não consistem em atos administrativos comuns, e sim em verdadeiros julgamentos tributário administrativos nos quais órgãos de julgamento administrativos violaram a autoridade das decisões tomadas pela Suprema Corte naqueles dois casos. Ademais, o contexto evidenciado nos autos e nos precedentes apontados pela reclamante (Rcl nºs 52.723/DF e a 65.484/DF) leva a crer que a prática em questão foi frequente no âmbito dos referidos órgãos de julgamento administrativo. Registre-se, ainda, que, consoante a própria jurisprudência da Corte, são cabíveis, em situações excepcionais, reclamações contra ato administrativo fundadas em alegada violação de decisão em sede de controle abstrato de constitucionalidade.

4. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC nº 66/DF, declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05. Esse dispositivo preconiza que, para fins fiscais e previdenciários, fica sujeita à legislação aplicável às pessoas jurídicas 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.

Afora isso, a Corte, na ADPF nº 324/DF, firmou orientação pela constitucionalidade do fenômeno da terceirização das atividades-fim ou das atividades-meio de uma empresa, argumentando estar condizente com os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

**5. Na espécie, os atos reclamados, ao afastarem o art. 129 da Lei nº 11.196/05, nitidamente violaram a autoridade das decisões tomadas pela Suprema Corte na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF.**

#### IV. Dispositivo

6. Agravo regimental provido para se julgar procedente a reclamação, a fim de, com base na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF, **se cassarem as decisões**

**reclamadas na parte em que afastaram o regime tributário favorecido das pessoas jurídicas por suposta existência de vínculo empregatício entre a parte reclamante e as pessoas físicas indicadas nos autos de infração.**

ACÓRDÃO

A Turma, por maioria, deu provimento ao agravo regimental para julgar procedente a reclamação, a fim de, com base na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF, **cassar as decisões reclamadas na parte em que afastaram o regime tributário favorecido das pessoas jurídicas por suposta existência de vínculo empregatício entre a parte reclamante e as pessoas físicas indicadas nos autos de infração**, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, redator do acórdão, vencido o Ministro Edson Fachin (Relator). Falou pela agravada a Dra. Geila Lidia Barreto Barbosa Diniz, Procuradora da Fazenda Nacional. Segunda Turma, sessão virtual de 28.3.2025 a 4.4.2025.

Brasília, 10 de abril de 2025.

Ministro Dias Toffoli Redator do Acórdão.

(grifos não originais)

**Processo nº 16539.720001/2020-98 – Acórdão nº 1401-006.990, de 10/06/2024**

O Acórdão decidiu, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso voluntário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DEMONSTRADOS. INSUFICIÊNCIA DA ANÁLISE CONTRATUAL.

A possibilidade de requalificação jurídica das relações contratuais por meio das quais contrata-se pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos desempenhados por seu sócio ou titular não foi afastada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. O dispositivo não outorga carta branca, conforme decidiu o STF no julgamento da ADC nº 66, mas deve ser interpretado sob o vetor da mínima interferência na liberdade econômica.

Muito embora não outorgue carta branca, o dispositivo legal impede a desconsideração a priori de toda e qualquer contratação de pessoa jurídica, calcada unicamente no fato de que os serviços contratados seriam desempenhados pelo sócio ou titular da contratada em caráter personalíssimo. Atribui-se, portanto, à fiscalização, maior ônus de demonstrar a existência concreta de simulação e/ou dos requisitos da relação empregatícia.

Os serviços intelectuais implicam, por sua natureza, maior grau de autonomia do contratado para sua execução, razão pela qual a simples análise dos termos

contratuais é, na maioria dos casos, insuficiente para demonstrar a existência de subordinação apta a caracterizar relação empregatícia, haja ou não intento simulatório.

No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN interpôs recurso especial que foi acolhido e está pendente de julgamento.

Pelo exposto, propomos DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em relação à primeira matéria (1-CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA), e apenas em relação ao segundo paradigma (Ac. nº 2201-010.447).

Processo nº 18470.732658/2021-46 – Acórdão RV nº 2102-003.438, de 7/08/2024

O Acórdão decidiu, por unanimidade, dar provimento ao Recurso voluntário, sob o argumento que não comprovou a subordinação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo estiver revestido das formalidades legais, em que o relatório fiscal e seus anexos contêm os elementos indispensáveis para compreender o lançamento fiscal e seus fundamentos, facultando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

É infundada a alegação de nulidade do lançamento quando a administração tributária não adotou critério jurídico inovador, distinto daquele até então praticado, em relação ao sujeito passivo e fato gerador, com aplicação de nova interpretação de forma retroativa.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO. FATO GERADOR. TABELA PROGRESSIVA. AJUSTE ANUAL.

Na hipótese de omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica, sujeitos à tabela progressiva e ajuste anual, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se no dia 31 de dezembro do respectivo ano calendário.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE (ADC) Nº 66/DF. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL (ADPF) Nº 324/DF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 958.252/MG, PARADIGMA DO TEMA 725/STF. ART. 129 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO OU NÃO, POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL.

Extrai-se das decisões vinculantes do STF que a contratação de sociedade prestadora de serviços intelectuais, inclusive artísticos, mesmo que em caráter personalíssimo, é opção constitucionalmente válida, submetendo e apenas ao regime fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas.

Presume-se a sua licitude desde que o contrato corresponda à realidade, ausente fraude, simulação ou, mesmo, o abuso de direito, a fim de ocultar a relação de emprego com o tomador dos serviços.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. COMPETÊNCIA LEGAL DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As premissas fixadas pelo STF sobre a validade da prestação de serviços intelectuais mediante pessoa jurídica não excluem a competência da administração tributária para fiscalizar a legalidade e regularidade dessa contratação, reclassificando os fatos jurídicos à luz da primazia da realidade, fundamentada na prevalência da substância sobre a forma, quando identificada a utilização fraudulenta da pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego.

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS.

A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova. Cabe à fiscalização demonstrar a subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante, dentre outros, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil.

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. EMISSORA DE TELEVISÃO. PROVA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE E CONLUÍO. INEXISTÊNCIA.

É insubsistente o lançamento fiscal quando a autoridade fiscal não comprova o elemento subordinação na relação entre artista e emissora de televisão, tampouco os fatos narrados e provas dos autos corroboram fraude e o conluio

para simular o recebimento de valores a título de serviços artísticos por meio da interposição da pessoa jurídica contratada.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN, interpôs recurso especial que foi acolhido e está pendente de julgamento.

Por todo o exposto, constata-se a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria “subordinação estrutural/objetiva como suficiente à caracterização de relação empregatícia, na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora”, exclusivamente no que se refere ao paradigma Acórdão nº 2201-010.447.

Processo nº 16682.720034/2019-41 – Acórdão nº 1401-007.301, de 10/10/2024

O Acórdão decidiu, por unanimidade, dar provimento ao Recurso voluntário, sob o argumento que não comprovou a simulação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DEMONSTRADOS. INSUFICIÊNCIA DA ANÁLISE CONTRATUAL.

A possibilidade de requalificação jurídica das relações contratuais por meio das quais contrata-se pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos desempenhados por seu sócio ou titular não foi afastada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. O dispositivo não outorga carta branca, conforme decidiu o STF no julgamento da ADC nº 66, mas deve ser interpretado sob o vetor da mínima interferência na liberdade econômica.

Muito embora não outorgue carta branca, o dispositivo legal impede a desconsideração a priori de toda e qualquer contratação de pessoa jurídica, calcada unicamente no fato de que os serviços contratados seriam desempenhados pelo sócio ou titular da contratada em caráter personalíssimo. Atribui-se, portanto, à fiscalização, maior ônus de demonstrar a existência concreta de simulação e/ou dos requisitos da relação empregatícia.

Os serviços intelectuais implicam, por sua natureza, maior grau de autonomia do contratado para sua execução, razão pela qual a simples análise dos termos contratuais é, na maioria dos casos, insuficiente para demonstrar a existência de subordinação apta a caracterizar relação empregatícia, haja ou não intento simulatório.

No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN interpôs recurso especial que foi acolhido e está pendente de julgamento.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questões sobre a natureza do vínculo existente entre a empresa autuada e atores, diretores, apresentadores, comentaristas esportivos, etc. (que foram contratados como pessoas jurídicas), e, conseqüentemente, sobre os reflexos tributários que deveriam decorrer desse vínculo.

As decisões cotejadas trataram da mesma empresa autuada, envolvendo o mesmo tipo de discussão sobre pejetização, diante de contratos semelhantes.

O segundo paradigma, inclusive, cuida de fatos ocorridos no mesmo ano-calendário tratado pelo acórdão recorrido, constando naquela decisão a informação de que a contribuinte pleiteou que os processos (do acórdão recorrido e do segundo paradigma) fossem julgados em conjunto, por serem conexos e para evitar decisões divergentes, o que também reforça a ocorrência da alegada divergência jurisprudencial.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Vê-se que a questão é polêmica e ainda não foi decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

### **Características da relação de emprego**

Para determinar se há ou não simulação na contratação dos serviços, é necessário entender as características da relação de emprego. O art. 12, inc. I, alínea “a” da Lei 8.212, de 1991, prevê:

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

(...)

Já o art. 3º da CLT:

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

Assim os requisitos, cumulativos, capazes de caracterizar a relação de emprego são: a personalidade, a habitualidade (não eventual), a onerosidade e a subordinação.

- **PESSOALIDADE:** A prestação do serviço, na forma de empregado, é sempre realizada por uma pessoa física e de modo pessoal. Não é possível ao empregado de fazer-se substituir na prestação de serviços quando não puder comparecer ou prestá-los.
- **HABITUALIDADE (NÃO EVENTUAL):** A eventualidade se refere a necessidade que o tomador tem na prestação do serviço, já a habitualidade está relacionada com a frequência com que o serviço é prestado ao tomador. Se o contrato prevê a continuidade na prestação do serviço, com uma regularidade, ainda que semanal, quinzenal ou mensal, ele é não eventual.
- **ONEROSIDADE:** Esta consiste no recebimento de valor em retribuição ao serviço prestado.
- **SUBORDINAÇÃO:** A subordinação consubstancia-se na submissão às diretrizes do empregador, o qual tem o poder de determinar o modo de execução da atividade.

Em relação à **subordinação**, temos que verificar a diferença entre a chamada subordinação estrutural, e a dita como “jurídica”, embora o termo encontre controvérsia.

Na subordinação estrutural, integrativa ou objetiva se refere a uma submissão do empregado ou contratado à estrutura da organização em que está inserido. Ela é defendida pelo jurista Maurício Godinho Delgado, que define como: “a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços”.

Já a subordinação “jurídica” requer mais do que simples submissão à estrutura da organização, exigindo a presença de elementos que demonstrem a existência de controle do empregador, embora não na forma de vigilância contínua dos trabalhos efetuados, mas tem que existir a possibilidade de o empregador dirigir, fiscalizar aplicar punição. Sobre o tema, cito os seguintes precedentes deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

(...)

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS.

**A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego.** Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, **é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova.** Cabe à fiscalização demonstrar a **subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante,** dentre outros, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil.

(...) (Acórdão nº 2101-003.439, de 07/08/2024)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 21/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS-PROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, **a partir dos elementos probatórios** apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, **mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego,** correto o procedimento fiscal **ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.**

(...)

(Acórdão nº 9202-011.423, de 22/08/2024)

(Grifos não originais)

### Características da Pejotização

A primeira tarefa que compete à fiscalização é diferenciar uma terceirização de uma pejotização.

Como já dito, na terceirização existe uma estrutura organizacional na prestadora que lhe permite realizar o serviço, não se trata de um simples fornecimento de mão de obra.

Essa estrutura se verifica por, geralmente, ter empregados, endereço comercial, estrutura própria para prestar o serviço, vários clientes, capacidade de negociar e influenciar na elaboração das cláusulas do contrato.

Se, por outro lado, não puder verificar tais características, é um caso de pejetização. Nesta forma de trabalho, não há estrutura empresarial, o serviço prestado consiste na mão da obra do sócio para o tomador do serviço, em seu estabelecimento e com a estrutura fornecida pelo contratante.

A tarefa então é determinar se ela é realizada sob uma forma válida ou é uma forma para “mascarar” uma relação de emprego.

Considerando o princípio da primazia da realidade, algumas características que se deve verificar no caso concreto.

1. Contrato de prestação de serviço de forma “padrão” para todos os contratados.  
Considerando que a premissa na pejetização é a liberdade contratual para negociar o serviço que será prestado, a presença de forma pré-definida se amolda mais a relação de emprego.
2. Contratos com denominação genérica de serviços, por exemplo, serviços médicos, desenvolvimento de projetos, consultoria.  
Considerando que é o contrato que faz as “regras” entre as partes, não havendo outra forma de regular a relação, os serviços a serem prestados devem estar descritos de forma detalhada no instrumento. A determinação posterior de como deve ser a prestação do serviço é uma característica da relação de emprego.
3. Determinação de valor fixo por serviço prestado e o pagamento de valores compatíveis somente na relação de emprego.  
No pagamento por serviço contratado no âmbito civil, não é comum o pagamento de vale alimentação, plano de saúde, indenização mensal de transporte ou hospedagem, que são direitos assegurados a empregados.
4. Contratação de várias pessoas jurídicas para trabalharem em cooperação entre elas.  
Considerando a liberdade de cada contratado para prestar o serviço, é incomum o trabalho entre eles de forma coordenada, pois não existe “uma gerência”, em nível superior, que direcione os trabalhos. Neste tipo de relação, não há o controle hierárquico, o que inviabiliza o modelo. Diferentemente é relação de emprego, que a subordinação permite exatamente que o trabalho dos vários empregados seja coordenado por alguém em nível hierárquico superior.
5. Impossibilidade ou restrição na substituição da pessoa que presta o serviço.  
No caso do empregado, ele deve, pessoalmente, executar a tarefa dada pelo empregador, não sendo possível se fazer substituir por outra pessoa. Essa é uma

característica típica de relação de emprego. Já na contratação de pessoa jurídica, a pessoalidade de quem presta o serviço não é um requisito essencial, podendo haver a substituição, conforme as regras do contrato.

A relação de emprego tem uma característica que lhe é peculiar, a subordinação. A subordinação, por sua vez, é indissociável de outro conceito, o poder gerencial.

**É uma relação causa e efeito, se presente o controle gerencial do tomador (causa) sempre estar presente a subordinação do contratado (efeito), todavia, não havendo controle gerencial, também não haverá a subordinação.**

Nestes termos, faz pouco sentido discutir se há subordinação jurídica ou estrutural na relação estabelecida, pois o ponto central, e que vai fazer a diferenciação, é como o controle gerencial é exercido pelo tomador do serviço.

**Se, na análise do caso concreto, é possível verificar o poder gerencial do tomador sobre a forma, modo, local, e demais características essenciais do serviço a ser prestado, seu poder gerencial é máximo e, como decorrência lógica, a outra parte é subordinada na relação estabelecida.**

Já se estamos tratando de uma relação de contrato civil, o contratante tem somente a sua disposição as regras estabelecidas em contrato, de como quer que o serviço seja entregue. Não poderá “dirigir” o modo de realização, mas sim determinar a o resultado que quer.

Então, em uma terceirização válida, ainda que sob forma de pejetização, o contratado deve dispor de uma liberdade e flexibilidade muito maior ao prestar o serviço, se comparado a uma relação de empregado.

Do contrário, não estamos diante de uma terceirização válida, pois, se o serviço é prestado com as mesmas características diretivas da relação de emprego, o contrato se presta a mascarar uma relação de emprego subjacente.

Isso posto, e conforme julgados do próprio STF, a licitude da terceirização, determinada no Tema 725, não é um conceito amplo, com fim de cancelar todo e qualquer contrato firmado entre pessoas jurídicas para prestação de serviço, também não se pode afirmar o oposto, entender que toda a relação denominada “pejetização” não é válida.

**O princípio da primazia da realidade pede, antes de tudo, a avaliação dos fatos com fim de determinar se há uma correspondência entre as normas estabelecidas no contrato, e a forma como, no mundo real, o serviço é prestado. Não estabelecido a correspondência entre contrato e realidade, não se pode cogitar a aplicação do Tema 725 do STF.**

O contrário, estabelecida a relação contrato x realidade, não se pode negar a forma de prestação tão somente sob o argumento da legalidade de contratar serviços fora das regras previstas pela CLT.

## Provas apresentadas no caso concreto

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 60 a 86), são apresentadas as características do serviço prestado pela contribuinte, na forma de pessoa jurídica, para a devedora solidária.

Inicialmente o relatório faz uma análise das características da relação de emprego comparando com as cláusulas pactuadas e das informações prestadas pela contribuinte e pela devedora solidária:

Após terem sido abordados, em abstrato, os temas que guardam relação com o objeto da presente ação fiscal, tratar-se-á, a seguir, em concreto, das características verificadas nas relações estabelecidas entre a GLOBO e a contribuinte:

### 12.1 – Pessoaalidade

Apesar de a fiscalizada afirmar “não existir, no Contrato, qualquer previsão no sentido de que os serviços seriam prestados pela contribuinte” e “o contrato nem sequer cita a contribuinte” (ver pág. 13), não é isso que verificamos ao analisar o Contrato com os seus aditivos/documentos complementares.

(...)

Observa-se, inicialmente, que o contrato celebrado entre as pessoas jurídicas GLOBO e C V VIDEO, em 01/05/2014, não estabelece a presença de um “interveniente”. Entretanto, **o aditivo 1 ao CONTRATO, assinado na mesma data, estabelece a presença de um “interveniente”, no caso a Sra. CARLA VILHENA.**

Vejamos o que diz o aditivo 1:

(...)

Essa inserção é necessária para dar à GLOBO uma série de garantias, entre elas a pessoaalidade. **Não se deseja o serviço da C V VIDEO, mas sim o de CARLA VILHENA.** O aditivo ao CONTRATO estabeleceu a necessidade de que os serviços fossem prestados única e exclusivamente pela “interveniente”.

Obviamente, **o intuito da GLOBO é a contratação da consagrada jornalista CARLA VILHENA.** Não interessa à GLOBO que a empresa C V VIDEO encaminhe uma terceira pessoa ou outro profissional para participar de suas produções/programas, **ficando destacado nos contratos seu caráter de infungibilidade em relação à jornalista CARLA VILHENA.**

Assim, é incontroverso que a contratação foi intuitu personae, para que a pessoa física CARLA VILHENA, na qualidade de jornalista, executasse os serviços.

A própria GLOBO, quando indagada por esta fiscalização, admitiu que **os serviços somente poderiam ser prestados pela jornalista** (vide resposta da Globo abaixo):

(...)

### 12.2 - Não eventualidade

A necessidade de contratação de jornalistas (bem como de apresentadores, autores, comentaristas, atores, diretores, locutores, etc.) pela GLOBO era decorrente dos fins normais da empresa, ou seja, não dependia de um acontecimento incerto, fortuito ou casual, mas era ínsita à regular dinâmica do empreendimento empresarial da empresa, que tinha como objetos em seu Contrato Social, entre outros, a execução de serviços de televisão, a produção de obras audiovisuais e a produção e a realização de espetáculos artísticos. Ou seja, as atividades desenvolvidas por tais profissionais eram não eventuais e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da GLOBO, o que caracteriza a subordinação objetiva.

A seguir, transcreve-se decisão que ressalta a configuração do vínculo empregatício quando o trabalhador se encontra inserido na estrutura da empresa, prestando serviços indispensáveis à consecução dos objetivos empresariais da contratante, como foi o caso da “interveniente” em relação à GLOBO:

(...)

Conforme consta na resposta apresentada pela contribuinte, **ela participou regularmente de algumas atrações da GLOBO nos anos de 2016 e 2017**, a saber: programa Fantástico e Jornal Nacional.

Consta da página da internet [https://pt.wikipedia.org/wiki/Carla\\_Vilhena](https://pt.wikipedia.org/wiki/Carla_Vilhena) a biografia da jornalista CARLA VILHENA, na qual verifica-se que ela:

- Em 1984, com 16 anos, ela conseguiu um estágio como editora de imagens pela TV Globo do Rio de Janeiro;
- Em 1989 estreou como apresentadora do programa Espaço Comunitário, da TVE Brasil;
- Em 1992, depois de passar dois anos morando e trabalhando na Itália, tornou-se repórter na extinta Rede Manchete;
- No final de 1992 chegou a São Paulo, para ser a substituta de Marília Gabriela na Rede Bandeirantes;
- Em 1997, ela retorna à Rede Globo;
- Em 1999, passou a integrar o rodízio de apresentadores eventuais do Jornal Nacional. Em 2001 assumiu a bancada do Jornal Hoje, ao lado de Carlos Nascimento;
- Em abril de 2013, Carla deixou a bancada dos telejornais Bom Dia São Paulo e Bom Dia Brasil e passou a ser repórter especial do Fantástico em São Paulo;
- No dia 12 de janeiro de 2018, Carla anunciou sua saída da Globo;
- No dia 26 de outubro de 2020, a CNN Brasil anuncia a contratação da jornalista.

Consultando o site Memória Globo (<https://memoriaglobo.globo.com/perfil/carlavilhena/perfil-completo/>), verifica-se os trabalhos por ela realizados ao longo dos anos na emissora. De acordo com

o site, em 2013, “Carla Vilhena deixou o Bom Dia São Paulo e aceitou uma nova experiência na profissão. Tornou-se repórter do Fantástico.” Assim, verifica-se que a jornalista CARLA VILHENA estreou na GLOBO no ano de 1984 e, após trabalhar em outras emissoras de TV, retornou à GLOBO em 1997, onde atuou como apresentadora e/ou repórter de diversos telejornais/programas ao longo dos anos seguintes. Há uma relação extensa dos trabalhos por ela realizados que atestam o caráter de perenidade da relação com a emissora.

Desse modo, percebe-se que o **CONTRATO firmado entre a GLOBO e a C V VIDEO nº dia 01/05/2014, já mencionado neste TVF, apenas deu continuidade a uma longa relação profissional entre CARLA VILHENA e a GLOBO. Portanto, não há que se falar em qualquer eventualidade na pactuação dos serviços entre a GLOBO e a jornalista nos anos de 2016 e 2017.**

### 12.3 – Onerosidade

Este pressuposto está demonstrado:

a) na cláusula quarta do CONTRATO firmado com a GLOBO:

(...)

b) na fixação de remuneração adicional quadrimestral, estabelecida no aditivo 2 ao CONTRATO, citado no tópico 2 deste TVF.

(...)

### 12.4 - Subordinação

Conforme já mencionado, em uma verdadeira contratação de pessoa jurídica, esta comanda a direção cotidiana sobre sua prestação de serviços. Não era certamente esse o caso da jornalista CARLA VILHENA.

Inicialmente, é importante mencionar alguns princípios editoriais do grupo Globo, extraídos do site <https://cbn.globoradio.globo.com/institucional/principios-editoriais-do-grupoglobo/PRINCIPIOS-EDITORIAIS-DO-GRUPO-GLOBO.htm>, aos quais estavam submetidos os jornalistas. Tais princípios demonstram que os jornalistas estavam sujeitos a uma série de regras ditadas pela emissora.

#### SEÇÃO I

*OS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE QUALIDADE Para que o jornalismo produza conhecimento, que princípios deve seguir? O trabalho jornalístico tem de ser feito buscando-se isenção, correção e agilidade. Porque só tem valor a informação jornalística que seja isenta, correta e prestada com rapidez, os seus três atributos de qualidade.*

1) A isenção:

(...)

*o) Os jornalistas do Grupo Globo devem evitar situações que possam provocar dúvidas sobre o seu compromisso com a isenção. Por exemplo,*

*pode acontecer que atividades sociais ou econômicas de parentes tenham impacto no trabalho cotidiano ou eventual dos jornalistas. É possível também que haja relação de amizade entre jornalistas e personalidades públicas ou personagens que estejam em destaque no noticiário ou que venham a estar. Em casos dessa natureza ou assemelhados, os jornalistas nessa situação devem comunicar o fato a seus superiores, que deverão encontrar meios de superar o conflito. Jornalistas em cargo de chefia ou que lidem diretamente com assuntos econômicos não podem fazer investimentos diretos em empresas ou em suas ações na Bolsa de Valores para que não venham a ser acusados de publicar reportagens positivas ou negativas sobre elas em benefício próprio (o investimento em fundos é permitido). De maneira geral, todo jornalista, na administração de seus investimentos, deve evitar negócios com empresas ou instituições cujas atividades cubra cotidianamente. Em caso de dúvida, a direção deve ser consultada;*

*p) É inadmissível que jornalistas do Grupo Globo façam reportagens em benefício próprio ou que deixem de fazer aquelas que prejudiquem seus interesses;*

*q) Os jornalistas do Grupo Globo não podem se engajar em campanhas políticas, de forma alguma: nelas trabalhando, anunciando publicamente apoio a candidatos ou usando adereços que os vinculem a partidos. Em seus manuais de redação, os veículos devem criar normas de quarentena para receber de volta jornalistas que tenham pedido demissão a fim de trabalhar para partidos, candidatos ou governos;*

(...)Em consulta ao site Memória Globo(<https://memoriaglobo.globo.com/jornalismo/jornalismo-e-telejornais/fantastico/ficha-tecnica/>), pode-se verificar ainda que a equipe do programa FANTÁSTICO, do qual CARLA VILHENA participou, era composta por uma grande quantidade de profissionais de diversas áreas:

(...)

O programa JORNAL NACIONAL, no qual CARLA VILHENA trabalhou como apresentadora, era igualmente composto por uma grande quantidade de profissionais (<https://memoriaglobo.globo.com/jornalismo/jornalismo-e-telejornais/jornal-nacional/ficha-tecnica/>

(...)

Verifica-se, de pronto, **que seria impossível que cada jornalista, por intermédio de sua pessoa jurídica, determinasse individualmente sua maneira de prestar o serviço. E, claramente, percebe-se que a produção do programa ou telejornal não orbitará em torno deste ou daquele jornalista. Para que o programa seja produzido, é necessário que a jornalista se encaixe na engrenagem de trabalho**

**da emissora. A jornalista é só mais um componente, sujeito à direção e comando da empresa.**

**Os programas e telejornais são apresentados em dias e horários definidos, de modo que os jornalistas não escolhem o momento que irão se apresentar, conforme resposta encaminhada pela emissora de televisão. Seria impossível vislumbrar autonomia da “interveniente” ao participar de um programa, definindo por sua conta as datas, locais e horários de gravação. Vejamos a resposta da GLOBO ao questionamento da fiscalização:**

(...)

Para se coordenar uma equipe de profissionais desta magnitude, **há uma estrutura hierárquica implantada. O programa televisivo possui um(a) diretor(a) que coordena os trabalhos.**

O(a) diretor(a) é, em última análise, o(a) responsável pelo produto final que irá ao ar. Vejamos o que afirmou a GLOBO em resposta à intimação fiscal:

(...)

**Desse modo, resta evidente a relação de subordinação entre o(s) diretor(es) dos programas e os jornalistas. E não poderia ser diferente com uma quantidade significativa de profissionais envolvidos, como já dito.**

O resultado da prestação de serviços é a obra televisiva, que é conhecida publicamente, e o cotidiano de trabalho é amplamente conhecido, sendo incessantemente divulgado pela mídia ao público, inclusive através de vários programas televisivos da própria GLOBO.

**Tendo-se em mente o aspecto multidimensional da subordinação, mencionado no tópico 8 deste TVF (a inserção das atividades pactuadas pela jornalista na dinâmica operacional da contratante e a necessidade da GLOBO de pactuar as atividades por ela desenvolvidas com determinados profissionais por um tempo razoável para que pudesse alcançar seus objetivos empresariais), devem ser destacados os seguintes aspectos em que se constata a subordinação do profissional à GLOBO:**

a) No CONTRATO foi estabelecido que a C V VIDEO deveria prestar as atividades descritas na cláusula primeira **“por solicitação da contratante e a seu exclusivo critério”**. Tendo em vista que no Aditivo 1 do Contrato estava previsto que as atividades seriam prestadas por CARLA VILHENA, pode-se afirmar que a GLOBO estabeleceu que a jornalista deveria realizar as atividades por determinação da contratante.

(...)

b) A participação da “interveniente” no esforço de venda ou promoção das obras, no Brasil ou no exterior, conforme item 5.1 do Aditivo 1 do CONTRATO:

c) (...)

Em relação à subordinação, deve-se destacar novamente que **seria impossível que cada jornalista, por meio de sua pessoa jurídica, determinasse individualmente sua maneira de prestar o serviço. Do mesmo modo, seria impossível vislumbrar autonomia da “interveniente” ao participar de um telejornal/programa, definindo por sua conta as datas, locais e horários de gravação/participação.**

Da mesma forma, demonstram a subordinação jurídica da contribuinte as seguintes determinações contratuais:

c) A obrigação contratual de **não assumir qualquer compromisso profissional sem a prévia e escrita autorização da GLOBO** (item 2.1, “i”, do Aditivo 1 do CONTRATO):

(...)

d) **A obrigação contratual de não estabelecer qualquer vínculo, seja de que espécie for, direta ou indireta, com nenhuma empresa concorrente nos ramos de entretenimento, telecomunicações,** comunicações e outras mídias (item 2.1, “ii”, do Aditivo 1 do CONTRATO):

e) A obrigação contratual de **não participar de ações publicitárias de qualquer natureza, bem como não estar vinculada a qualquer nome, marca, propaganda, publicidade, produto ou qualquer outro tipo de ação comercial com nenhuma empresa** nos ramos de entretenimento, telecomunicações, comunicações e outras mídias (item 2.1, “iii”, do Aditivo 1 do CONTRATO):

f) Preferência da GLOBO na contratação dos serviços em igualdade de condições com outra empresa (item 5.2 do Aditivo 1 do CONTRATO 1):

(...)

(Grifos não originais)

A ênfase da fiscalização é em demonstrar, com clareza de detalhes, a presença da relação causa e efeito do controle gerencial hierárquico, que detinha o contratante, e a subordinação, da prestadora do serviço.

Traz também outros elementos de prova, verificados durante a ação fiscal, para apoiar a existência de relação de emprego:

### **13 – ELEMENTOS ADICIONAIS QUE COMPROVAM A RELAÇÃO DE EMPREGO ENTRE A GLOBO E CARLA VILHENA**

Além disso, outras características verificadas nas relações estabelecidas entre a GLOBO e a contribuinte comprovam a existência do vínculo empregatício:

#### **13.1 - Contrato Genérico**

Nos contratos firmados entre a C V VIDEO e a GLOBO, não houve uma definição precisa de quais serviços seriam realizados pela “interveniente”. Ao contrário, a “interveniente” **era contratada para executar o serviço que a contratante**

**determinasse, no momento de sua conveniência, inclusive obrigando-a, por exemplo, genericamente, à participação de todo e qualquer esforço de venda ou promoção de obra audiovisual que tenha sido produzida com a participação dela no curso do Contrato.**

Essa ausência de expressa discriminação dos serviços a serem prestados se opõe à habitual prática empresarial em que há efetiva contratação de uma pessoa jurídica por outra. Na verdadeira negociação interempresarial, há cláusulas contratuais contendo:

- a) a definição precisa da natureza dos serviços a serem prestados;
- b) a quantidade de trabalhadores previstos para a realização de cada espécie de serviço pactuado;
- c) os requisitos mínimos necessários a cada trabalhador para o desempenho de cada função;
- d) a discriminação do setor da contratante, responsável por fiscalizar e acompanhar a prestação dos serviços;
- e) os procedimentos adotados na conferência pela contratante quanto à efetiva prestação pela contratada das medições de serviços incluídas nas Notas Fiscais.

**A preocupação de partes autônomas, que, em ambiente de mercado, buscam definir com a maior precisão possível suas respectivas obrigações, é substituída pelo poder hierárquico do contratante, o que é característico da relação empregador-empregado.**

Esse caráter genérico se associa, ainda, com as noções de dependência/subordinação técnica, pois cabia à contratante fornecer os meios materiais para a realização das atividades contratadas.

Além disso, as atividades ocorriam nas dependências da contratante, ou em locais por ela indicados(ver resposta da GLOBO abaixo):

(...)

Vê-se que a pessoa jurídica “prestadora de serviços”, neste caso a empresa C V VIDEO, limitava-se a fornecer a mão-de-obra da sócia-interveniente, a jornalista CARLA VILHENA.

### **13.2 - Recebimento de pagamentos sem a efetiva prestação de serviços pelo “interveniente”**

Outra divergência constatada entre os contratos firmados com a GLOBO em análise e os contratos efetivamente firmados entre pessoas jurídicas é que nestes, em geral, após a execução dos serviços mensais, a pessoa jurídica contratada encaminha à contratante, junto com a Nota Fiscal, um relatório com a quantificação do serviço prestado para que seja providenciado por esta o devido pagamento do serviço. No documento ou medição, são especificadas as diversas atividades executadas ao longo do período, o número de horas empregado em

cada atividade, o número de profissionais que executaram as atividades e o valor unitário da hora para cada atividade.

No caso da GLOBO, ao contrário, **os pagamentos eram mensais e ocorriam independentemente, inclusive, de a “interveniente” ter efetivamente participado de alguma obra/programa da emissora.**

Regularmente intimada, a GLOBO prestou os seguintes esclarecimentos sobre o CONTRATO, verbis:

(...)

Portanto, a contribuinte CARLA VILHENA **tinha assegurada remuneração mensal pelo simples fato de estar à disposição da GLOBO, ou seja, as remunerações poderiam ocorrer mesmo sem a sua atuação em algum projeto/obra/programa em andamento, o que comprova que a GLOBO não estava interessada na prestação de serviços, por si, mas na manutenção do vínculo com a “interveniente”.**

Quisesse a contratante, poderia estabelecer contratação por obra realizada ou por horas trabalhadas. Assim não o fez, evidenciando que o vínculo e a disponibilidade eram mais relevantes, indicando, dessa forma, o caráter empregatício da relação.

**Ao mesmo tempo, essa situação evidencia que a pessoa jurídica prestadora de serviços não arcava com qualquer risco da atividade, pois, ainda que não houvesse demanda por qualquer serviço, perceberia os rendimentos avencados.**

#### 13.3 - Recebimento de pagamentos com natureza salarial

Outro aspecto a se destacar é que o prazo de pagamento estabelecido no contrato era até o quinto dia do mês subsequente ao vencido, ou seja, similar ao fixado pelo artigo 459, § 1º, da CLT para o pagamento de salários aos empregados:

(...)

Na cláusula quarta do CONTRATO **foi estabelecida uma remuneração que seria paga mensalmente, até o quinto dia de cada mês, independentemente da participação ou não da jornalista em algum trabalho, o que não é usual na contratação de uma pessoa jurídica.**

Verifica-se, dessa forma, que a contribuinte CARLA VILHENA era, na verdade, empregada da empresa, devendo, como todo funcionário, ser remunerado mensalmente

#### **13.4 - Plano de Saúde**

Outra figura típica da relação trabalhista é o oferecimento ao trabalhador do benefício de se vincular a um Plano de Saúde contratado pelo empregador. No presente caso, esse benefício consta do item 5.3 do Aditivo 1 do CONTRATO:

(...)

A “interveniente” tinha ainda a possibilidade de incluir agregados no plano de saúde mantido pela GLOBO, desde que tivessem relações de parentesco com a “interveniente”, com repasse integral dos custos à “contratada”. Não havia previsão para incluir outras pessoas que também fossem eventualmente funcionários da “contratada”.

**13.5 – Ausência de distinção entre atividades exercidas e tratamento conferido ao prestador de serviço e aos empregados**

A atividade de jornalista exercida pela contribuinte CARLA VILHENA, por meio de interposição da pessoa jurídica C V VIDEO, era idêntica a de outros profissionais com vínculo empregatício formalizado entre a pessoa física e a GLOBO.

Intimada a informar se era usual a contratação de atores como pessoa física ou por meio de suas pessoas jurídicas para uma mesma novela, a GLOBO confirmou que poderia “ocorrer de, em uma mesma obra, haver a contratação de empregados ou prestadores de serviço”.

Em complemento, apresentou relação dos repórteres do Fantástico, onde pode ser verificado que participaram como prestadores de serviços personalíssimos (pessoa jurídica): Cristina Serra, Sônia Bridi, Renata Ceribelli, Marcelo Canellas, Maurício Kubrusly, Ernesto Paglia, Alvaro Pereira, Emerson Ferraz, Giuliana Girardi, Valmir Salaro, salvo Ana Carolina dos Santos e Flávia Cintra Rodrigues (pessoa física).

**13.6 - Ressalva contratual a respeito do vínculo trabalhista**

Cabe ainda mencionar que o CONTRATO contém inusitada cláusula que traz ressalva de que não havia vinculação trabalhista entre as partes:

(...)

A ressalva acima mencionada não é cláusula usual nas relações verdadeiramente empresariais, mas, em contrário senso, representa a preocupação da GLOBO com a situação fática da prestação dos serviços (com pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica).

Essa cláusula é, portanto, mais um elemento a corroborar o entendimento de que a própria GLOBO reconhecia os pressupostos do vínculo empregatício nas relações pactuadas, ainda que o arcabouço formal das contratações fosse de relações obrigacionais entre pessoas jurídicas.

Não há que se falar, também, em determinação pelas partes dos efeitos jurídicos da relação estabelecida entre elas, já que, uma vez constatada a presença dos pressupostos do vínculo empregatício na pactuação de serviços entre a GLOBO e o “interveniente” de um dado contrato, prevalecem as normas do Direito Trabalhista, do Direito Previdenciário e do Direito Tributário, de natureza cogente e, portanto, inafastáveis pela vontade das partes.

**13.7 - Demais aspectos que comprovam a relação de emprego**

São também aspectos que corroboram o entendimento de que a contratação da pessoa jurídica visava apenas encobrir a prestação de serviços exercida com pessoalidade pelo seu sócio:

a) A falta de efetiva prestação de serviços pela pessoa jurídica contratada.

Não houve a comprovação da atuação efetiva da empresa C V VIDEO como executante de qualquer dos serviços pactuados, mas, pelo contrário, os contratos assinados estabeleciam que a “interveniente” prestaria o serviço pessoalmente.

b) A ausência de estrutura própria da contratada.

A prestação de serviços, em geral, ocorria nas instalações da contratante ou em locais indicados por esta.

Além disso, observou-se ainda que, em 2016 e 2017, o endereço da C V VIDEO PRODUÇÕES (Carlos Queiroz Telles, 162, apto 121B, Jardim Fonte do Morumbi, São Paulo/SP, CEP 05704-150) era o mesmo da apresentadora CARLA VILHENA, pessoa física que efetivamente prestou os serviços à GLOBO.

c) A inexistência de outros empregados na empresa.

A empresa C V VIDEO não possuía empregados e tampouco contratou terceiros para a execução dos seus serviços.

d) A dependência econômica da empresa contratada em relação à GLOBO.

A partir das notas fiscais apresentadas, observa-se que, nos anos 2016 e 2017, mais de 96% da receita da C V VIDEO é oriunda de serviços prestados à GLOBO.

e) Descrição genérica dos serviços.

As notas fiscais emitidas pela C V VIDEO PRODUÇÕES em nome da GLOBO, continham apenas a expressão genérica: "Serviços Artísticos Prestados", sem maiores detalhes.

f) A predisposição à perenidade da relação de trabalho.

A primeira contratação dos trabalhos da jornalista CARLA VILHENA pela GLOBO se deu em 1984. Após trabalhar em outras emissoras, ela retorna à GLOBO em 1997, onde trabalhou de forma continuada por vários anos, até a sua saída em 2018.

g) Os pagamentos realizados pela pessoa jurídica contratada ocorreram apenas ou em maior monta para a própria sócia interveniente;

h) A outra sócia (Maria Eunice Marques Vilhena) não participa das atividades da C V VÍDEO, conforme confessado pela própria contribuinte (vide pág. 24);

i) Os pagamentos realizados pela pessoa jurídica contratada restringem-se a distribuição de lucros isentos, não havendo pagamento relativo à cessão de direitos à “interveniente”;

j) A ausência de contrato de cessão de direitos entre a “interveniente” e a pessoa jurídica contratada.

**A contribuinte não apresentou contrato cedendo, transferindo ou licenciando seus direitos patrimoniais de autor, imagem e voz à pessoa jurídica C V VIDEO. Assim sendo, não provou ter cedido e nem licenciado quaisquer direitos à C V VIDEO, inclusive os direitos patrimoniais daí decorrentes, para que esta os negociasse com a GLOBO.**

O fato de a contribuinte ser sócia da pessoa jurídica C V VIDEO não a tornou automaticamente cessionária ou transmitente dos seus direitos patrimoniais de autor, de imagem e de voz e tampouco autorizou-lhe a exploração econômica destes direitos e, conseqüentemente, auferir a remuneração daí decorrente, pois a pessoa do sócio e a pessoa jurídica C V VIDEO possuem personalidades jurídicas distintas.

(Grifos não originais)

E conclui que **o contrato firmado entre as partes não espelha a realidade dos fatos encontrados na prestação do serviço, havia uma relação de emprego, camuflada de relação de prestação de serviço no âmbito civil, com fim de reduzir o pagamento de tributo.**

Por todo o exposto até aqui neste Termo, verifica-se que os serviços pactuados, de natureza não eventual, foram prestados, em 2016 e 2017, pela pessoa física, com infungibilidade (pessoalidade), mediante remuneração (onerosidade) e com subordinação jurídica (em suas diversas dimensões).

Ao celebrar o CONTRATO, o pacto pretendido pela GLOBO era a prestação de serviços da jornalista CARLA VILHENA. Contudo, houve a deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, por meio da interposição de uma pessoa jurídica contratada.

Se considerados os efeitos tributários desse contrato, conclui-se que a realização da “pejotização” foi benéfica apenas às partes contraentes:

**a) à GLOBO, em princípio, propiciou esquivar-se de uma série de custos que estariam envolvidos na contratação e manutenção de um funcionário – FGTS, contribuições previdenciárias, férias, horas extras e demais exigências trabalhistas; e b) à jornalista, permitiu a não retenção do Imposto de Renda na Fonte como pessoa física e a diminuição do valor final devido do Imposto de Renda, uma vez que a tributação de rendimentos auferidos por pessoas físicas é superior à tributação das receitas das pessoas jurídicas.**

Contudo, tais negócios estavam em nítido **descompasso com a ordem constitucional e o princípio da função social do contrato. Dessa forma, houve lesão não só ao Fisco, mas a toda a sociedade. O fenômeno da “Pejotização” gera precariedade das relações de trabalho e humanas, degrada o ambiente laboral, sendo elemento de enfraquecimento dos direitos trabalhistas e da dignidade da pessoa humana, violando de forma gritante a Constituição Federal.**

Uma vez presentes em conjunto os pressupostos da relação de emprego, as obrigações tributárias e trabalhistas devem ser cumpridas. Não é uma questão de

escolha das partes contraentes. **Não se pode olvidar o caráter solidário das contribuições sociais e o critério da generalidade com que a CRFB/1988 (art. 153, § 2º, I) revestiu o Imposto de Renda.**

(grifos não originais)

Como se infere, a fiscalização concluiu que, apesar de formalmente celebrado entre as pessoas jurídicas GLOBO e C V VIDEO, o contrato tinha caráter personalíssimo, pois o aditivo contratual estabelecia expressamente que os serviços deveriam ser prestados exclusivamente pela jornalista Carla Vilhena, evidenciando a pessoalidade da relação. Também se apontou a não eventualidade, uma vez que as atividades exercidas pela jornalista — participação em programas como *Fantástico* e *Jornal Nacional* — estavam inseridas na atividade-fim da emissora e davam continuidade a uma relação profissional duradoura mantida com a Globo desde a década de 1990. A onerosidade foi demonstrada pela remuneração mensal prevista no contrato e por pagamentos adicionais fixados em aditivos contratuais. Já a subordinação restou evidenciada pelo enquadramento da jornalista na estrutura organizacional da emissora, sujeita a diretrizes editoriais, horários definidos, direção hierárquica dos programas e cláusulas contratuais que restringiam sua atuação profissional sem autorização da Globo ou com empresas concorrentes.

Além desses elementos típicos da relação de emprego, a fiscalização apontou indícios adicionais que reforçam a “pejotização” fraudulenta. Deveras, destacou estarem presentes: contrato com descrição genérica de atividades e presença de cláusulas atípicas (restrições de liberdade de contratar com terceiros); pagamentos mensais realizados independentemente da efetiva participação em programas; remuneração com características semelhantes a salário, incluindo o pagamento no 5º dia útil do mês; concessão de plano de saúde à contribuinte e familiares; identidade entre as atividades exercidas pela jornalista e aquelas desempenhadas por empregados formais da emissora; e cláusula contratual afastando vínculo trabalhista, interpretada como indicativo de preocupação com a configuração de relação de emprego. Também foram destacados aspectos relacionados à empresa C V VIDEO, como ausência de empregados, inexistência de estrutura própria, dependência econômica da Globo (mais de 96% da receita), emissão de notas fiscais com descrição genérica de serviços, ausência de contrato de cessão de direitos de imagem ou autorais e pagamentos feitos apenas a uma das sócias (contribuinte autuada).

Tais elementos, em razão do princípio da primazia da realidade, caracterizam a existência de relação de emprego oculta e, assim, afastam qualquer possibilidade de aplicação ao caso o decidido no Tema 725 e da ADPF 324, conforme precedente já transcrito.

### **Aproveitamento dos pagamentos feitos na Pessoa Jurídica para liquidar os débitos lançados na Pessoa Física**

Embora possam ser encontrados vários Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mais antigos, reconhecendo a possibilidade da utilização, em julgamento mais recente,

Acórdão 9202-001.117, de 20/12/2023, a Câmara, em nova composição, mudou seu entendimento e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial da Procuradoria, que solicitava a reforma da decisão da turma do CARF que julgou pela possibilidade de aproveitamento dos créditos da pessoa jurídica na pessoa física. O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade deverá observar a participação dos sócios envolvidos, o período de seu ingresso na sociedade, bem como a caracterização do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

**Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.**

Entre os argumentos apresentados no voto do redator designado, está o fato que o julgamento pelo aproveitamento de crédito extrapola o que se propõem o contencioso, que é julgar a legalidade do lançamento:

Tenho que, com isso, por mais que há, e efetivamente há, tese sedutora no sentido do aproveitamento dos valores - notadamente a temática da coerência interna do lançamento - o ponto fulcral, admito eu, é que não se pode concluir pela ilegalidade do lançamento que assim não o fez e, assim sendo, qualquer provimento a recurso que contenha tal pedido estaria, s.m.j., extrapolando a finalidade do contencioso administrativo, que, como já dito, é a de controle de legalidade do ato administrativo do lançamento nos estritos limites da lide posta por ocasião da impugnação

Destaco ainda as palavras do redator sobre a falta de isonomia em situações similares pois se negava o aproveitamento dos créditos do Simples, no caso de contratação de mão-de-obra por interpostas pessoas, por falta de previsão legal e ao mesmo tempo, permitia o aproveitamento do crédito na pessoa jurídica na pessoa física, situação similar, mesmo na ausência de normativo que permita tal aproveitamento.

Por fim, o encaminhamento que passo a doravante adotar para esses casos, é dizer, pela manutenção do lançamento que não aproveitara desses recolhimentos, vai ao encontro do entendimento deste colegiado, e mesmo na composição anterior, diga-se de passagem, no sentido de não admitir que os recolhimentos das contribuições previdenciárias – cota patronal – efetuados por interpostas pessoas possam ser utilizados no lançamento sobre a PJ cuja massa salarial estaria efetivamente a seu serviço, por absoluta falta de previsão legal. Vejam-se os seguintes acórdãos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS.

IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. Acórdão 9202-009.766

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. 9202-008.255

Note-se, com isso, estar havendo uma salutar uniformização no colegiado em relação a casos que guardam entre si certa similaridade, que passará a, tanto em um caso, como noutro, não admitir o aproveitamento dos valores recolhidos por interpostas pessoas por ocasião do lançamento.

Deste modo, entendo pela impossibilidade de aproveitamento dos pagamentos realizados na pessoa jurídica para liquidação dos valores lançados de ofício na pessoa física, por não existir normativo legal que permita tal aproveitamento e que tal decisão extrapolaria o limite de julgamento da lide.

### **Multa qualificada**

A Fiscalização entendeu presente a conduta de fraude descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justificaria a aplicação do percentual de 150% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A contribuinte se defendeu afirmando que não houve intenção dolosa no caso concreto.

Os fatos apontados pela fiscalização, todos no sentido da existência de uma simulação da realidade, resultado em redução indevida da carga tributária, em operação realizada entre a contribuinte e a devedora solidária, se enquadram na descrição do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, combinada com os art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a qualificação da multa.

Justifica também a contagem do prazo decadencial na forma prevista no art. 173, I do CTN.

Todavia, o art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689, de 2023, passando a ter a seguinte redação:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: 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; (...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:*

**VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;**

*VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)*

*§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.*

*(...)*

*(grifos não originais)*

A nova redação do artigo estabelece um percentual de multa qualificada inferior à redação anterior.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Deste modo, deve-se aplicar o instituto da retroatividade da penalidade mais benéfica, reduzindo-o percentual da multa qualificada para 100%, conforme art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação da Lei nº 14.689, de 2023.

### **Responsabilidade Solidária nos termos do art. 124, I do CTN**

A responsabilidade solidária, foi imputada nos termos do inciso I do art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem

O PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, de 2018, dá algumas premissas importantes, conforme ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

**A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.**

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a DF GABINETE RFB FI. 25 artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados.

Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

**Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.**

**Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.**

A decisão de piso bem salienta a questão, com a qual concordo e adoto como minhas razões de decidir.

Primeiramente, vale lembrar que a norma não define interesse comum necessariamente como possível vantagem econômica, bastando **existir interesse na situação que constitui o fato gerador.**

Pessoas atuando de maneira concorrente, **valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o polo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN.**

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte. **Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao fisco dele advindo.**

No caso dos autos, em contexto de conluio para sonegar e fraudar a administração tributária, **o interesse comum é inerente, evidenciado pelo próprio ajuste das partes (jornalista e contratante), qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mediante elaboração de contrato genérico de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, realizado não apenas com a jornalista, mas com inúmeros outros profissionais, revelando conduta reiterada com o objetivo de "esconder" ou dissimular a relação de vínculo empregatício entre as partes e, assim, reduzir tributo em benefício de ambas as partes.**

Portanto, diante dos fatos narrados e apresentados nos autos, não há como deixar de aplicar o que a legislação tributária determina, sendo necessário considerar a sujeição passiva solidária de Globo Comunicação e Participações S/A.

## Conclusão

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias**